

**UNIVERSIDAD DE PANAMÁ**

**VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

**MAESTRÍA EN DERECHO CON ESPECIALIZACIÓN EN**

**CIENCIAS PENALES Y CRIMINOLÓGICAS**

**LA EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA**

**EN EL PROCESO PENAL**

**LOURDES I, ARIAS**

**TESIS PRESENTADA COMO UNO DE LOS REQUISITOS PARA OPTAR AL**

**GRADO DE MAESTRO EN DERECHO CON ESPECIALIZACIÓN EN**

**CIENCIAS PENALES Y CRIMINOLÓGICAS.**

**PANAMA, 2003.**

TH



UNIVERSIDAD DE PANAMÁ  
VICERRECTORÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS  
PROGRAMA DE MAESTRÍA EN

DERECHO CON ESPECIALIZACION EN CIENCIAS PENALES

23 MAR 2004

Título del trabajo de tesis: " EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORIA EN EL PROCESO PENAL

Nombre del estudiante: LOURDES IBETH ARIAS A. Cédula: 8-232-321

Miembros del Jurado:

- a. DR. CARLOS MUÑOZ POPE  
b. DR. LUIS A. PALACIOS  
c. DR. JOSE R. ACEVEDO

Calificaciones que otorgan:

A (96)

A (96)

A (96)

A (96)

Nota final promedio:

Observaciones generales del jurado:

LA ESTUDIANTE DEMOSTRO UN AMPLIO DOMINIO DEL TEMA Y EXPRESO CRITERIO DESPUES DE CONSIDERACION EN CUANTO AL  
EN EL INFORME MOTIVO DE ESTE ESTUDIO.  
POR UNANIMIDAD EL TRIBUNAL CONSIDERA RESALTAR LA IMPORTANCIA DEL TRABAJO PRESENTADO.

Firma de los miembros del jurado:

a.   
b.

Firma del coordinador del programa

Firma del estudiante

Fecha: 22 DE JULIO DE 2003

Firma del representante de la  
Vicerrectoría de Inv. y Postgrado

Firma del decano  
Facultad de Derecho y Ciencias  
Políticas

adv. del autor

10162

## DEDICATORIA

Dedico este esfuerzo a cinco personas con las que me unen especiales lazos de amor:

María, mi santa madre del cielo, siempre presente;

Angela, mi abuela, la madre de mis recuerdos, siempre en mi corazón;

Rogelio, mi amado esposo;

mis hijos, Daniel y Juan;

juntos, mis más preciados tesoros;

como una respuesta a su amor, sencillo y constante.

## AGRADECIMIENTO

Primero, a Dios, cuya misericordia todo me lo ha dado.

A María Santísima, consejera, guía y ejemplo en mi hogar.

A mis padres, a mi esposo y a mis hijos por su solidaridad.

De manera muy especial a la licenciada Manuela del Mar, quien incondicionalmente me hizo partícipe de su experiencia y conocimientos contables y me proporcionó valioso material logístico.

A los licenciados Yonel de la Cruz y Silvio Gálvez por su desinteresada colaboración y apoyo logístico y moral; al licenciado Araúz, al Dr. Correa y a la Dra. Antonia de Araúz por su apoyo y consejos. Y, a todos mis compañeros de trabajo, abogados y auditores que, en mayor o menor medida, coadyuvaron a la feliz consecución de nuestra meta.

Muchas gracias.

## INDICE

### EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA EN EL PROCESO PENAL

	Página
RESUMEN.....	1
INTRODUCCIÓN.....	4
REVISIÓN DE LITERATURA.....	7
ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	8
I. EL INFORME DE AUDITORÍA.....	12
A. Origen y Significado.....	12
B. Conceptos.....	17
1. Los Registros de Contabilidad y los Estados Financieros como base de las auditorías.....	17
a. Los Registros de Contabilidad.....	17
a.1. La Contabilidad Financiera.....	18
a.2. La Contabilidad Administrativa.....	18
a.3. La Contabilidad Fiscal.....	19
b. Los Estados Financieros.....	19
b.1. Balance General.....	20
b.2. Estado de Resultados.....	20
b.3. Estados de Patrimonio y Utilidades Retenidas....	20
b.4. Estado de Flujo de Efectivo.....	21
2. Qué es Auditoría.....	21
3. En qué consiste el Informe de Auditoría.....	23
C. Clasificación y Tipos de Auditoría.....	23
1. Clasificación.....	23
a. Auditoría Interna.....	25
b. Auditoría Externa.....	28
2. Tipos.....	29
a. Auditorías Financieras.....	30
b. Auditorías Operacionales.....	32
c. Auditorías Especiales.....	35
c.1. Auditorías Especiales sobre Aspectos Financieros	36
c.2. Auditorías Especiales sobre Aspectos	
Operacionales.....	37
c.3. Auditorías Especiales de Fraude o Auditorías	
Forenses.....	38
D. El Ejercicio de la Auditoría.....	41

E. Normas de Auditoría.....	44
1. Conceptos.....	44
2. Reglamentación.....	46
a. Normas de Auditoría para el Sector Gubernamental...	46
b. Normas de Auditoría para el sector privado.....	46
3. Aspectos Básicos sobre los que recaen las Normas de Auditoría.....	52
4. Descripción de las Normas de Auditoría.....	53
a. Normas Generales.....	53
a.1. Capacitación Profesional y Entrenamiento Técnico.....	53
a.2. Independencia del Auditor.....	54
a.3. Cuidado y Diligencia Profesional.....	55
b. Normas sobre Ejecución del Trabajo.....	56
b.1. Planificación y Supervisión.....	56
b.2. Estudio y Evaluación del Control Interno.....	58
b.3. Evidencia Suficiente y Competente.....	58
c. Normas sobre Preparación del Informe y el Dictamen.....	59
c.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.....	60
c.2. Uniformidad.....	60
c.3. Razonabilidad.....	61
c.4. Opinión o Dictamen.....	61
5. Normas de Auditoría Gubernamental para la República De Panamá.....	63
F. Elementos Fundamentales que debe tomarse en cuenta al momento de efectuar una auditoría.....	64
1. El Control Interno.....	65
2. Los Papeles de Trabajo.....	69
a. Definición.....	69
b. Finalidad.....	69
c. Importancia.....	70
d. Planeamiento.....	71
e. Preparación.....	71
f. Clases.....	72
f.1. De Tipo General.....	72
f.2. De Tipo Específico.....	72
f.3. Notas del Auditor.....	73
f.4. Marcas de Auditoría.....	73
g. Archivo de los Papeles de Trabajo.....	73
g.1. Archivos Corrientes.....	74
g.2. Archivos Permanentes.....	74
h. Ordenamiento de los Papeles de trabajo.....	74
h.1. Índice.....	75
h.2. Referencias Cruzadas.....	75

i.	Revisión de los Papeles de Trabajo.....	75
G.	Objetivo de las Auditorías.....	76
1.	De las Auditorías Independientes o Externas.....	76
2.	De las Auditorías Gubernamentales.....	78
H.	Formas de Presentación del Informe de Auditoría.....	79
1.	El Informe Corto.....	80
2.	El Informe Largo.....	80
I.	El Auditor.....	81
1.	La Idoneidad del Auditor según la Ley 57 de 1 de septiembre de 1978.....	81
2.	La Idoneidad de los Auditores Internos.....	85
3.	La Idoneidad de los Auditores Gubernamentales.....	87
a.	El caso de los Informes de Antecedentes de la C.G.R.	91
b.	Nuestra Postura respecto al Informe de Antecedentes	100
4.	El Auditor en el Informe de Auditoría Especial de Fraude.....	105
5.	La Figura del Auditor en la Doctrina.....	109
6.	Nuestra Conclusión.....	111
J.	Ética Profesional y Responsabilidad Legal del Auditor.....	112
1.	Ética Profesional.....	113
2.	La Responsabilidad Legal del Contador Público Autorizado.....	115
a.	La Responsabilidad Penal.....	115
b.	La Responsabilidad Civil.....	117
c.	Ejemplos de casos reales.....	121
K.	Los Informes Especiales de Auditoría de Fraude.....	125
1.	La Auditoría Forense.....	126
2.	Su contenido.....	127
a.	Fraude e irregularidades.....	128
b.	Inicio de la Auditoría.....	130
c.	Medidas Iniciales. ....	132
d.	La Investigación del Auditor. ....	133
e.	Implicaciones Legales que debe tener presente el auditor. ....	138
f.	Papeles de Trabajo y Evidencia. ....	140
g.	Gestión Final. ....	142
L.	El Informe Especial de Fraude de la Contraloría General de la República. ....	143
1.	Objetivos. ....	148
2.	Estructura y Contenido. ....	152
3.	El Informe de Antecedentes. ....	155

## II. EFICACIA DE LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL.

A. De la Prueba en el Proceso Penal. ....	159
1. Noción de Prueba. ....	159
2. Aspectos de la Prueba. ....	160
a. Elemento de Prueba. ....	160
b. Organo de Prueba. ....	160
c. Medio de Prueba. ....	160
d. Objeto de Prueba. ....	161
3. Importancia. ....	161
4. Finalidad. ....	161
5. La Formación de la Convicción del Juez... ..	163
a. Verdad. ....	164
b. Certeza. ....	164
c. Duda. ....	165
d. Probabilidad. ....	166
B. De la Eficacia Probatoria. ....	167
1. Concepto. ....	167
2. Elementos que Aportan Eficacia a la Prueba. ....	169
a. Objetividad. ....	169
b. Legalidad. ....	170
b.1. La Prueba Ilegalmente Obtenida. ....	171
b.2. La Prueba Incorporada Irregularmente. ....	174
c. Utilidad. ....	176
d. Pertinencia. ....	176
e. Oportunidad. ....	176
e.1. Proposición. ....	177
e.2. Admisión y Recepción... ..	179
3. Valoración Probatoria. ....	180
a. Concepto. ....	180
b. Generalidades. ....	182
c. Sistemas de Valoración. ....	184
c.1. Tarifa Legal. ....	185
c.2. Intima Convicción. ....	188
c.3. Sana Crítica o Libre Apreciación de la Prueba... ..	193
C. Principios que rigen la Actividad Probatoria en Materia Penal... ..	199
1. Universalidad de la Prueba o Imparcialidad... ..	199
2. Necesidad de la Prueba y Prohibición de Aplicar el Conocimiento Privado del Juez... ..	199
3. Unidad de la Prueba. ....	199
4. Comunidad de la Prueba. ....	200
5. Igualdad de Oportunidad para la Prueba. ....	200
6. Contradicción de la Prueba. ....	200



7. Publicidad. ....	201
8. Principio de Legalidad o Formalidad y Legitimidad de la Prueba.....	202
9. Libertad de la Prueba. ....	202
10. Originalidad de la Prueba. ....	203
11. Naturalidad o Espontaneidad y del Respeto a la Persona Humana... ..	203
12. Presunción de Inocencia e in dubio pro reo... ..	203
13. Principio de Inmediación y de la Dirección del Juez en la Producción de la Prueba.....	204
14. Principio de la Obtención Coactiva de la Prueba. ....	205
15. Principio de la Evaluación y Apreciación de la Prueba... ..	205
16. Principio de la Irrenunciabilidad de la Prueba. ....	205

### III. LA EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA EN EL PROCESO PENAL.

A. El Informe de Auditoría como medio de Prueba. ....	207
1. El Informe de Auditoría es un Documento Técnico.....	207
2. Es un Medio de Prueba. ....	209
3. Es un Medio de Prueba de Carácter Técnico y Especial... ..	209
B. Posiciones Adoptadas en Torno a la Naturaleza del Informe de Auditoría.....	210
C. La Prueba de Informes. ....	220
1. Concepto. ....	220
2. Naturaleza Jurídica. ....	223
a. Síntesis del debate. ....	234
b. Cómo se Concibe en la Legislación Panameña.....	236
c. Nuestra Posición. ....	240
3. Procedencia. ....	241
4. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica. ....	242
5. Cómo se Contradice. ....	249
6. Aspectos Procesales. ....	250
7. Valoración. ....	251
8. Eficacia Probatoria.....	255
9. Los Informes Técnicos en general. ....	256
D. El Peritaje Judicial. ....	264
1. Concepto. ....	264
2. Elementos. ....	266
3. Necesidad de la Prueba Pericial. ....	269
4. Objeto del Peritaje. ....	270
5. Características del Peritaje. ....	270
6. Clasificación. ....	272
7. Condición Jurídica del Perito. ....	273

8. Naturaleza Jurídica del Peritaje. ....	274
9. Fundamento del Valor Probatorio del Peritaje. ....	275
10. Requisitos del Dictamen Pericial. ....	276
a. Requisitos para su Existencia Jurídica. ....	276
b. Requisitos para la Validez del Dictamen. ....	279
11. Requisitos para la Eficacia Probatoria del Dictamen Pericial..	281
12. Procedencia de la Prueba Pericial.....	289
13. Derechos, Deberes y Responsabilidades del Perito.....	293
a. Deberes. ....	293
b. Derechos. ....	294
c. Responsabilidad del Perito.....	295
c.1. Responsabilidad Penal. ....	295
c.2. Responsabilidad Civil. ....	295
14. Valoración. ....	296
a. Criterios de Valoración del Peritaje.....	296
b. Control de Valoración. ....	298
15. Trámite del Peritaje. ....	300
a. Proposición. ....	300
b. Designación del perito. ....	301
c. Facultades del Perito. ....	301
d. Presentación del Dictamen. ....	302
16. Dictámenes Especiales. ....	303
a. En la Legislación Panameña. ....	303
b. El Caso de la Pericia Judicial Contable. ....	305
c. El Informe Técnico y el Dictamen Pericial. ....	308
 E. Naturaleza y Valoración del Informe de Auditoría. ....	 310
1. Naturaleza del Informe de Auditoría Gubernamental.....	310
a. Su forma de Producción. ....	311
b. Facultades y Deberes del Auditor Gubernamental.....	312
c. Su Naturaleza. ....	320
2. Valoración del Informe de Auditoría Gubernamental.....	325
a. El Informe de Auditoría que se produce sin intervención judicial .....	325
b. El Informe de Auditoría que se produce por virtud de encargo judicial.....	328
c. Valor del Informe de Antecedentes.....	332
d. El informe de Auditoría Interna Gubernamental.....	340
3. Consideraciones en torno al artículo 971 del Código Judicial.....	342
4. Naturaleza del Informe de Auditoría No Gubernamental.....	343
5. Valoración del Informe de Auditoría No Gubernamental.....	346
a. El Informe de Auditoría que se produce sin intervención judicial .....	346
b. El Informe de Auditoría que se produce por encargo judicial.....	348
6. La Documentación Sustentadora del Informe de Auditoría....	348

F. Eficacia Probatoria del Informe de Auditoría. ....	350
1. Elementos Objetivos del Informe de Auditoría que debe atender el Juez al valorarlo ....	350
a. Objetividad. ....	351
b. Legalidad. ....	352
b.1. Algunos casos de Ineficacia Probatoria.....	354
c. Utilidad. ....	355
d. Pertinencia. ....	356
e. Oportunidad. ....	356
2. Elementos Subjetivos del Informe de Auditoría que debe atender el Juez al valorarlo ....	357
a. Idoneidad del Auditor. ....	361
b. Independencia de criterio. ....	368
c. Cuidado y Diligencia Profesional. ....	369
d. Evidencia Suficiente y Competente. ....	371
e. Evaluación del Control Interno. ....	372
3. Ventajas del Informe que atiende las Normas de Auditoría...	373

## **RESULTADOS DE LA INVESTIGACION DE CAMPO**

Análisis de los Resultados de la Encuesta a Auditores.....	375
Gráficas de Encuesta a Auditores.....	378
Análisis de los Resultados de la Encuesta aplicada a Fiscales, Jueces y Asistentes.....	385
Gráficas de Encuesta Aplicada a Jueces, Fiscales y Asistentes.....	386

<b>CONCLUSIONES</b> .....	395
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	402
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	405

## RESUMEN

El Informe de Auditoría es un medio de prueba de carácter muy particular, cuya naturaleza, dentro del proceso penal, es asimilable al peritaje judicial. Cuando es de carácter gubernamental presenta, sin embargo, diferencias con el peritaje judicial, por su forma de producción (intrínseca al informe de auditoría), ya que se aleja de las formalidades que el código judicial establece para los peritajes. Técnicamente, por su contenido, es un peritaje, pero por su forma de producción, semejante al informe técnico oficial, adopta un carácter *sui generis*, que no le permite encuadrar perfectamente en uno u otro tipo. No obstante, es un medio de prueba idóneo en el proceso penal y el juez debe valorarlo de acuerdo a las normas que rigen para el peritaje, atendiendo sus características intrínsecas que lo hacen diferente al peritaje judicial ordinario. Su eficacia probatoria, dependerá, entonces, de la legalidad, utilidad, conducencia, oportunidad que revista y de la fuerza del dictamen, que atiende a la competencia del perito, los principios científicos en que se funde, la relación con el material de hecho, la concordancia de su aplicación, uniformidad o disconformidad de las opiniones de los peritos y demás elementos de convicción, que el juez examinará atendiendo la lógica del razonamiento y las reglas de la experiencia, que en nuestro estudio hemos identificado y analizado como aporte a la función valorativa del juez.

## SUMMARY

The Report of Auditory is a mean of proof with a very particular character, whose nature, within the criminal action, it is similar to the judicial expert testimony. When is of governmental character it introduce, however, differences with the judicial expert testimony, for their form of production (intrinsic to the report of auditory), because it is remove from the formalities that the judicial code establishes for the expert testimo. Technically, for their content, it is a expert appraisal, but for the form of production, similar to the technician official report, adopts a *sui generis* character, that doesn't allow to enclose perfectly in one or another type. Nevertheless, it is a qualified means of proof in the penal process and the judge should appraise this according to the expert appraisal's rules, attending to their intrinsics characteristics that makes it different to the judicial ordinary expert testimony. Their probative value will depends, of the legality, utility, relevance, a rehearing opportunity and the force of the dictum, that attends to the competence of the expert, the scientifics principles in that establishes, the relation with the materials facts, the conformity of their application, uniformity or objections of the opinions of the experts and other elements of conviction, that the judge will examine attending to reasoning and the rules of the experience, that we have identified in our study and analyzed like a contribution to the appraising function of the judge.

## INTRODUCCIÓN

Para dar inicio al estudio, es preciso definir los conceptos más importantes de la materia. De tal forma, definiremos el concepto de auditoría que, esencialmente, es la verificación de las operaciones contables.

En ese sentido, la auditoría se clasifica de acuerdo al tipo de operaciones sobre las cuales recae. Para efectos del tema que nos interesa, existen las auditorías financieras, las auditorías administrativas u operativas y las auditorías especiales, entre las que se cuenta la de fraude.

Las auditorías financieras son las más usuales, practicadas periódicamente en las empresas privadas y el Estado, dirigidas a evaluar y analizar las operaciones de contabilidad del sistema que se trate.

Las auditorías administrativas están dirigidas a evaluar la efectividad del sistema contable desde el punto de vista administrativo o gerencial. Y, las auditorías de fraude que, propiamente, se dirigen a analizar una operación contable en la cual se ha detectado alguna irregularidad.

En las empresas privadas, generalmente las auditorías de fraude se disponen cuando se ha detectado alguna irregularidad en las operaciones contables. Esta se pudo haber detectado mediante una auditoría administrativa, financiera o de una auditoría interna.

Siendo así, se expondrá también lo concerniente a las auditorías internas, organización, integración, como la idoneidad, funciones y responsabilidades de quienes las integran.

Seguidamente, estudiaremos lo atinente a los auditores que elaboran el Informe. Es así, que se discute en la práctica cotidiana el concepto de auditor, debido a que no existe en la Universidad de Panamá, ni existió hasta hace poco tiempo en las universidades particulares, una carrera formal que gradúe profesionales titulados como licenciados en auditorías. De ahí la necesidad de examinar a profundidad el concepto de auditoría para poder entonces definir a un auditor. Relevante será determinar la necesidad de idoneidad para ejercer esta labor, máxime si se trata de un Informe que se utilizará dentro de un proceso penal en calidad de prueba.

Serán tratados los temas concernientes a los Informes y los dictámenes periciales. Y, es que, los Informes de Auditoría practicados en el proceso, a petición de parte o de oficio, o incorporado al proceso como elemento previamente elaborado por la Contraloría General de la República, especialmente en los delitos contra la administración pública, han sido considerados como dictámenes periciales en unos casos o como Informes, según lo contempla el artículo 893 (880) del Código Judicial, en otros. Sin embargo, para unos y otros la Ley exige una serie de requisitos y formalidades cuyo cumplimiento determina su eficacia probatoria. Del examen de ambos tipos de elementos probatorios, podremos deducir la calidad que le corresponde al Informe de Auditoría aportado en el proceso penal y su correspondiente fuerza probatoria.

Nuestro Código Judicial regula entre las pruebas, los denominados Informes, que pueden referirse a certificaciones, investigaciones, dictámenes y

otros, solicitados a un ente estatal. En el mismo capítulo, prevé la facultad de solicitar dictámenes a instituciones especializadas en alguna materia técnica o científica, para ser introducidos como prueba en el proceso penal. El Informe como tal, será estudiado atendiendo a lo contenido en nuestra legislación y en la doctrina.

Asimismo, se expondrán los aspectos más relevantes relacionados con los dictámenes periciales; a saber, el concepto, necesidad del dictamen dentro del proceso, requisitos para su existencia jurídica, requisitos para su validez legal, requisitos para su eficacia probatoria; la idoneidad del perito, deberes, derechos y responsabilidades del perito; los aspectos procesales del peritaje contable, concernientes a la proposición, práctica y presentación del mismo y su correspondiente valoración judicial.

Veremos, que al exponer cada uno de los tipos de pruebas mencionados (Informe y dictámenes periciales), será posible advertir con meridiana claridad que existen casos en los que el Informe de Auditoría es el informe contentivo de la "noticia criminis" en un proceso penal.

Nuestra investigación de campo demostrará, finalmente, cómo han estado considerando nuestros tribunales, los Informes de Auditoría, qué eficacia probatoria le atribuyen y bajo qué condiciones. Asimismo, obtendremos la visión que de los informes de auditoría tienen los expertos en materia contable.

## REVISIÓN DE LITERATURA

De la innumerable cantidad de textos relativos a la materia probatoria, hemos utilizado autores reconocidos y preferentemente actualizados, aunque, naturalmente, hemos consultado a los clásicos del derecho probatorio. Asimismo, hicimos uso de los clásicos y autores contemporáneos de la Contaduría, con la dicha de haber obtenido, además, revistas, artículos de diarios, seminarios, ensayos, apuntes y suplementos de lo más actualizados en materia de auditoría contable. De manera que contamos con información de primera mano, fresca y confiable, respecto al tema de las auditorías. En materia de Derecho Administrativo consultamos obras recientes de autores contemporáneos y monografías relacionados con temas específicos que tuvimos que atender para lograr el manejo adecuado del tema, sobre todo en lo que concierne a las auditorías gubernamentales.

No encontramos monografías relacionadas con el examen de las auditorías en el ámbito penal ni procesal; pero, algunos autores nacionales hacen alusiones precisas sobre el tema. Además de textos y revistas, pudimos echar mano de jurisprudencia nacional y extranjera, como de información obtenida en internet.



## ASPECTOS METODOLOGICOS

### 1. TITULO DEL PROYECTO:

La Eficacia Probatoria del Informe de Auditoría en el Proceso Penal.

### 2. DATOS DEL INVESTIGADOR:

Lourdes Ibeth Arias de Saltarín.

Cédula: 8-232-321

### 3. DURACIÓN:

Fecha de inicio: 1º de octubre de 2001.

Fecha de culminación: mayo de 2003.

### 4. TEMA DE INVESTIGACIÓN DEBIDAMENTE DELIMITADO:

Investigar, analizar y precisar cuál es la fuerza probatoria que le corresponde al Informe de Auditoría dentro del proceso penal, su naturaleza jurídica y de qué condiciones depende su valoración probatoria.

### 5. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:

#### OBJETIVOS:

Definir qué es una auditoría y, en consecuencia, cuál es la calificación profesional que debe revestir quien la realiza. Investigar cuál es la fuerza probatoria que le asignan los jueces al Informe de Auditoría, en el proceso penal, y bajo qué criterios lo valoran.

#### PREGUNTAS:

¿Qué es una auditoría?

¿Qué es un Informe de Auditoría?

¿Qué preparación profesional debe exigirse al auditor, en defecto de una reglamentación explícita?

¿La fuerza probatoria de un Informe de Auditoría en el proceso penal, depende de la forma y medio de incorporación al proceso?

¿Cuándo el Informe de Auditoría reviste la calidad de Informe, de acuerdo al artículo 893 (880) del Código Judicial?

¿Cuándo puede ser considerado un dictamen pericial?

¿Qué otras categorías puede revestir el Informe de Auditoría incorporado al proceso penal?

¿Están nuestros tribunales de justicia aplicando el Derecho de manera sabia, justa y objetiva?

#### JUSTIFICACIÓN:

Lograr la unificación de criterios y hacer un llamado a los funcionarios de la administración de justicia, para que se atiendan las normas que regulan la función jurisdiccional en materia probatoria, ya que nuestros tribunales han calificado como dictamen pericial y asignado valor de plena prueba a los Informes de Auditoría de la Contraloría sin atender a los requerimientos de las normas procesales para su validez legal y existencia jurídica. En algunos casos lo han valorado de manera diferente asignando distinta fuerza probatoria. En algunos casos, también se ha incurrido en la impunidad y omisión de las funciones del fiscal. Asimismo, han exigido y desestimado, indistintamente, requisitos legales para su validez, incluyendo a los Informes de Auditoría privados.

## EVALUACIÓN POTENCIAL DEL ESTUDIO.

### CONVENIENCIA:

Creemos que es de mucha conveniencia; ya que procuraremos aclarar conceptos básicos relativos al Informe de Auditoría y los procedimientos para su elaboración, dependiendo de su procedencia y del sujeto que lo realiza, lo que permitirá advertir porqué en el foro existe tanta inquietud respecto a su naturaleza y fuerza probatoria en el proceso penal. Se investigará la práctica y criterios predominantes en los tribunales y se detectarán sus principales fallos. Nuestro estudio aportará a la funcionalidad del sistema de Administración de Justicia.

### RELEVANCIA SOCIAL:

Su relevancia social es poca, ya que afecta de manera directa a la parte de la sociedad que participa del sistema judicial penal. No obstante, a esta parte le incumbe la funcionalidad del sistema penal; y, en este sentido, nuestro aporte examina elementos básicos como es el caudal probatorio, que es el medio por el cual el interesado puede lograr la justa aplicación de la norma y respeto de sus derechos.

### IMPLICACIONES PRÁCTICAS:

Creemos que si logramos nuestro objetivo, ayudaremos a resolver en gran medida los conflictos que surgen en la praxis jurídica. Se esclarecerán conceptos básicos en esta materia, que permitirán ejercer el derecho de defensa en el proceso penal, de manera más amplia y efectiva.

## 6. DEFINICIÓN DEL TIPO DE INVESTIGACIÓN:

Nuestra investigación será, en parte, exploratoria, en cuanto se intenta realizar una investigación sobre un tema respecto al cual no existen estudios monográficos anteriores. Claro está que hay mucha bibliografía respecto a los medios de pruebas y respecto a las auditorías desde el punto de vista contable, pero no propiamente del tema en conjunto, y con una visión jurídica del Informe de Auditoría.

También será del tipo descriptivo, en cuanto constituye un análisis deductivo del tema, apoyado en la investigación de los criterios que manejan nuestros jueces respecto a la materia que se desarrollará.

## 7. HIPÓTESIS:

El Informe de Auditoría es el documento mediante el cual un auditor plasma los resultados de la verificación de las operaciones contables que le fueron indicadas. Este Informe puede ser incorporado al proceso penal en calidad de dictamen pericial, si ha sido solicitado y practicado, de oficio o a solicitud de parte, dentro del proceso y por orden judicial, previos requisitos exigidos en el código procesal para la validez de este tipo de pruebas. Puede ser incorporado al proceso, con calidad de Informe, según lo consagra el artículo 893 (880) del Código Judicial, significando una exposición de hechos o situaciones o de un examen previamente elaborado por persona ajena al proceso. Es allegado, igualmente, al proceso penal, en condiciones de *noticia criminis*, esto es, como medio por el cual se detecta la comisión de un delito y se remite en virtud del contenido del artículo 1996 (2026) del código judicial. La

eficacia probatoria del Informe de Auditoría dependerá, en gran medida, de la forma de incorporación al proceso, de los aspectos formales y materiales que reviste el mismo y del respeto a los principios que rigen la actividad probatoria en el proceso penal. Sin embargo, nuestros tribunales no efectúan el correspondiente análisis antes de atribuir determinada fuerza probatoria al Informe de Auditoría.

#### 8. UNIVERSO DEL ESTUDIO.

La investigación de campo se desarrollará en los juzgados de circuito del distrito judicial de Panamá y se revisarán algunos casos correspondientes al distrito judicial de Chiriquí y de Colón. Guiados por expertos, desarrollaremos un formato que nos permita extraer los elementos necesarios de cada uno de los expedientes que vamos a revisar. En casos que así lo ameriten, procuraremos cuestionar al juez sobre el criterio plasmado en su decisión.

## EL INFORME DE AUDITORÍA

Para conocer la eficacia de un elemento probatorio, es preciso conocer ese elemento en toda su integridad, tarea a la que nos abocamos a continuación.

El Informe de Auditoría objeto de nuestro estudio, es un documento eminentemente contable. Nació como una necesidad del mundo económico y con fundamento en él, se rigen relaciones comerciales de toda índole (locales, nacionales, internacionales). Aunque nuestro estudio no corresponde a la profesión de la Contabilidad, para entender su naturaleza es preciso estudiarlo desprovisto de caracteres judiciales, pues, son sus especiales características las que nos permitirán determinar, cuál es el valor que podría tener en un momento y proceso judicial determinados. Tales conocimientos son ajenos a la formación del abogado, por ello es necesario y prudente conocer su naturaleza como los elementos fundamentales que le aportan valor o eficacia.

### A. Origen y Significado de las Auditorías.

Durante nuestra investigación, hemos advertido que en materia de *auditoría* hay muchos temas por desarrollar, pues, se trata de una disciplina todavía en desarrollo.

El término *auditoría* no ha sido exclusivo de la contabilidad y recibe distintas connotaciones. Los diccionarios jurídicos la definen conforme a su acepción más antigua, que guarda relación con su fuente, pero su uso se ha generalizado fundamentalmente en materia financiera.

Sobre el particular, Charry<sup>1</sup> manifiesta que por no haber sido su origen el de las instituciones creadas *ex profeso* por ley, sino que, por el contrario, llegó hasta nuestros días tras una lenta evolución a través del tiempo y el espacio, ha tenido como consecuencia que se le atribuyan diversas fuentes según los diferentes autores que se han ocupado de historiarla.

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio<sup>2</sup>, antiguamente se llamaba *auditor* al ministro togado que intervenía en las audiencias del reino para decidir asuntos judiciales, era una especie de magistrado o juez; este término significaba *oidor*, pues únicamente se refería a las actuaciones orales.

El profesor Alain Couret, de la Universidad de Toulouse, citado por Charry<sup>3</sup>, sostiene que la auditoría tiene orígenes lejanos y dentro de las ciencias jurídicas en la Europa continental, emigrando posteriormente a Europa insular, para luego, mucho tiempo después, bajo la influencia del derecho anglosajón, inclinarse más hacia la actividad financiera volviendo al continente en tiempos relativamente recientes.

---

1. CHARRY (1997:15)

2. OSORIO (1982).

<sup>3</sup> Op. Cit. pág.11.

Juan Manuel Lazcano Seres, también citado por Charry <sup>4</sup>, señala que: "Los orígenes de la auditoría se remontan a los tiempos en que el hombre, bajo formas incipientes de organización, tuvo la necesidad de llevar a cabo actividades de comprobación, verificación y revisión. Posteriormente, a partir de la Revolución Industrial y, de manera más específica, desde principios del siglo XX, tales actividades se plantearon cuando el dirigente o dueño de empresa, ante la imposibilidad de atender personalmente todas las actividades que requerían en forma imperiosa su participación (debido al tamaño de la empresa), delegó en otro individuo tareas que con anterioridad realizaba solo y en forma directa, dando lugar así a que dicho individuo —el auditor— se convirtiera en “sus ojos y sus oídos”. Para ello el dirigente le brindaría la confianza suficiente y, a su vez, el auditor le tendría que responder por ésta.”

Otros diccionarios como el Larousse, definen la auditoría como el examen de las operaciones financieras, administrativas y de otro tipo, de una entidad pública o de una empresa, por especialistas ajenos a ellas y con objeto de evaluar la situación de las mismas.

El Diccionario de la lengua española define *auditar* como el examen de la gestión económica de una entidad a fin de comprobar si se ajusta a lo establecido por la ley o la costumbre.

---

<sup>4</sup> Op. Cit. pág.14.



El Diccionario de Administración y Finanzas de J.M. Rosenberg <sup>5</sup>, define la auditoría como la verificación continua o periódica de los activos y pasivos declarados de una empresa u otro tipo de organización.

Andrés Senlle, citado por Charry <sup>6</sup>, en su obra Calidad Total en los Servicios y en la Administración Pública, es más amplio al definir el término, señala que: “Una auditoría es, en esencia, un chequeo que permite determinar las bondades de un sistema, la marcha de un sistema de aseguramiento de la calidad o la revisión de un programa. Puede ser interna o externa.”

Con similar perspectiva, en su obra titulada Auditoría Jurídica, Charry considera que en su forma genérica es una herramienta o método de control, ya que responde a técnicas y metodología propias, que varían muy poco según el tipo de auditoría, tienen un marco en común que consiste en el plan de auditoría y el plazo para cumplirla. Y, deja bien clara su opinión respecto al perfil de abogado que requiere una auditoría jurídica.

John Willingham y D.R.Carmichael <sup>7</sup>, señalan que una de las funciones principales de la profesión de contador público es emitir dictámenes independientes y calificados acerca de los informes administrativos de una empresa, con base en un análisis de la información objetiva subyacente a los datos informados. Ese análisis, señala, es llamado *auditoría*.

---

<sup>5</sup> ROSENBERG (no tiene fecha, 641).

<sup>6</sup> Op. Cit. pág.19.

<sup>7</sup> WILLINGHAM y CARMICHAEL (1988:3).

El Comité para Conceptos Básicos de Auditoría, A Statement of Basic Auditing Concepts de la American Accounting Association, pág.2, 1973, citado por Taylor y Glenzen <sup>8</sup>, define la auditoría como “un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”.

Considerando todas las acepciones, observamos que, en general, se refiere a una actividad, propiamente, de examen, verificación o evaluación, aplicada a un área o materia específica. Ha sido utilizada en la Contabilidad, referida a un acto de verificación de documentos u operaciones de carácter financiero y en ese sentido, dependiendo del objetivo se le da la denominación complementaria, esto es, financiera, operativa, especial, jurídica, etc.

La auditoría no es un término exclusivo de la Contabilidad, ya que también los ingenieros de sistemas de informática y otros como los expertos ambientales o ecológicos, jurídicos, entre otros, hablan de auditorías como medio de revisión o evaluación de una actividad en especial referida a la ciencia que les incumbe, que debe ser realizada por el experto en esa rama.

No obstante, dicha auditoría estará excluida de la competencia del contador solo si no mantiene implicaciones de carácter económico, es decir, una evaluación traducida en términos monetarios, de rendimiento económico o que mantenga alguna relación de contabilidad.

---

<sup>8</sup> TAYLOR y GLENZEN (1987:30).

Es decir, si la auditoría es eminentemente jurídica, entonces debe realizarla un auditor con perfil de abogado; pero si en ella se examinan aspectos que trascienden a elementos de carácter financiero, entonces estamos hablando de una auditoría interdisciplinaria en la que actuarán tanto el abogado como el contador.

## B. CONCEPTOS

### 1. Los Registros de Contabilidad y los Estados Financieros como base de las Auditorías.

#### a. Los Registros de Contabilidad

Todo comerciante, empresa, sea industrial, comercial o de servicio, como toda entidad pública u organización de otra naturaleza, debe mantener un sistema a través del cual pueda medir sus actividades, procesar su información y comunicar los hallazgos a los encargados de tomar decisiones. Esto se logra a través de un registro de contabilidad.

El Código de Comercio de Panamá, en sus artículos 71 a 94, establece la obligación de todo comerciante de llevar registros de contabilidad, establece el número y clase, los registros indispensables, la forma de registrar la información, el tiempo que deben conservarse los libros, las sanciones correspondientes; y, señala que debe ser Contador Público Autorizado, con idoneidad otorgada por la Junta Técnica de Contabilidad, quien lleve la Contabilidad.

La finalidad de la Contabilidad, como expresa Néstor Paz Díaz<sup>9</sup>, es la de registrar las actividades financieras de una forma comprensible y ordenada, para resumir y exponer su significado. Ello involucra el examen de la información requerida, con el propósito de analizarla antes de registrarla en los libros de contabilidad y establecer procedimientos adecuados para clasificar la información según su naturaleza y para registrarla de manera ordenada que facilite su comprensión. Esta información financiera es valiosa para los negocios, el gobierno, los bancos e individuos particulares, porque les permite evaluar actuaciones pasadas y les ayuda a preparar planes para el futuro por medio de los cuales puedan alcanzar sus objetivos y metas financieras.

Los sistemas de Contabilidad, se orientan en tres direcciones, dependiendo del destinatario de la información. En este sentido, se habla de la Contabilidad Financiera, Administrativa y Fiscal.

a.1. La Contabilidad Financiera: recoge la información contable requerida por los clientes externos de la empresa, como son, bancos, accionistas de una sociedad, acreedores, agencias del Estado o internacionales. Genera información de datos y hechos pasados.

a.2. La Contabilidad Administrativa o para la Administración: contiene información útil y está al servicio de las necesidades de la gerencia. Está

---

<sup>9</sup>PAZ DÍAZ (1994: 59).

dirigida al análisis de procesos para mejorar la productividad y a facilitar las funciones administrativas de planeación, control y toma de decisiones de la empresa. Está enfocada hacia el futuro.

a.3. La Contabilidad Fiscal: constituye el sistema de información necesario para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias del Fisco.

Como quiera que la Contabilidad es el medio de informar la situación financiera de una persona o empresa, con el fin de asegurar su confiabilidad, se han establecido principios básicos que se conocen como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que persiguen la uniformidad de criterios para la preparación de los Estados Financieros y rigen, en general, el ejercicio de la Contabilidad, a nivel mundial. Estos principios son de carácter universal y, aunque están estrechamente relacionados, no deben confundirse con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, de las que hablaremos más adelante.

b. Los Estados Financieros

Los Informes o Estados Financieros se definen como el resumen o recapitulación de un periodo contable, a través de las transacciones registradas en los libros de contabilidad, para expresar la situación económica de la empresa o persona, el resultado obtenido del periodo y la posición financiera en que se encuentra a una fecha determinada. Sirven para examinar la posición

financiera y los resultados de la información procesada durante un periodo de tiempo determinado, basándose en comparaciones, para que la Administración proceda a tomar decisiones favorables.

Se preparan periódicamente (mensual, trimestral, anual) según las necesidades de la empresa, por medio de los cuales se dan a conocer los resultados y la situación económica en una fecha determinada<sup>10</sup>.

Los Estados Financieros básicos de una entidad natural o jurídica, según establece el artículo 95 del Código de Comercio, modificado por el artículo 19 de la Ley N°5 de 2 de junio de 1997, son:

b.1. Balance General: Que también se denomina Balance de Situación. Presenta la situación patrimonial o de capital de la empresa, a través de los bienes (activos), obligaciones (pasivos) y las inversiones o acciones (capital aportado) con las utilidades acumuladas.

b.2. Estado de Resultados: Presenta las cuentas temporales o nominales (ingresos, costos y gastos) con el fin de dar a conocer la situación financiera relacionada con las utilidades o pérdidas de un periodo determinado.

b.3. Estados de Patrimonio y Utilidades Retenidas: Muestra los aumentos o disminución del capital basándose en los resultados de un periodo determinado.

---

10. PAZ DÍAZ (1999:59).

b.4. Estado de Flujo de Efectivo: Refleja la información de entrada y salida de efectivo de una entidad. Debe contener el flujo de efectivo por actividades de operaciones (utilidad o pérdida), por actividades de inversión (entradas y salidas de efectivo en concepto de préstamos a terceros, ventas o adquisición de activos, etc.) y, por actividades de financiamiento (efectivo recibido o pagado por préstamo a corto plazo, bonos, documentos negociables, etc.).

Se basan, principalmente, en la información contenida en el Libro Mayor General, que es el libro secundario en el cual se registran las transacciones en cuentas individualizadas, clasificadas y ordenadas de acuerdo a la clasificación correspondiente.

Los Estados Financieros son responsabilidad de la Gerencia y es ella quien los elabora. Constituyen el objeto de revisión o examen cuyos resultados se plasman en los Informes de Auditoría.

## 2. Qué es la Auditoría.

La Auditoría es un examen o ejercicio que realiza el auditor, es una actividad del intelecto, cuyos resultados plasma en el documento que se denomina Informe.

La auditoría contable, en principio, viene a constituir la verificación de los estados financieros, de las operaciones, actividades, documentos financieros y jurídicos de cualquier empresa o entidad estatal. Valga aclarar que el examen de los documentos jurídicos lo efectúa el auditor en cualquier tipo de auditoría,

sin que dicho examen alcance la calidad de auditoría jurídica, pues, es utilizado como herramienta de trabajo para verificar la situación legal de la empresa, operaciones o actividades que se están auditando.

Dependiendo del objetivo de la Auditoría, ésta puede ser financiera, que es la más usual, operacional o administrativa y las auditorías especiales.

La mayoría de los libros hacen énfasis en las auditorías financieras, de ahí que los conceptos vertidos estén directamente relacionados con los estados financieros. Esto es así, porque las auditorías independientes son frecuentemente de carácter financiero. Y, en su mayoría, los autores clásicos incluyen en el concepto de auditoría financiera a las operativas.

Miguel Antequera Stand <sup>11</sup> explica que la Auditoría es la revisión de los estados financieros por parte del auditor independiente que conlleva la atención explícita de la emisión de una opinión profesional independiente, manifestada a través de su Informe; por lo que, siendo el Informe del Auditor el resultado final del trabajo ejecutado y la única expresión externa de ese trabajo, se le debe conceder la importancia que requiere, con el fin de que su Preparación, Contenido y Presentación Final, se ajusten a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas sobre preparación y presentación de informes.

Holmes<sup>12</sup> es más amplio al definir las auditorías independientes como el examen crítico y sistemático de la dirección interna, los estados, expedientes y

---

<sup>11</sup> ANTEQUERA STAND (1989:9).

<sup>12</sup> HOLMES (1992: 1).



operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia y los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial.

Las auditorías gubernamentales difieren solo en cuanto a sus fines, ya que están dirigidas a los entes estatales para determinar si los mismos cumplen con los deberes y atribuciones asignados.

### 3. En qué consiste el Informe de Auditoría.

El Informe de Auditoría, en consecuencia, es el documento en el que el profesional de auditoría expone el alcance, naturaleza y resultados de su examen y expresa su opinión, como experto independiente, acerca de los estados financieros, operaciones o actividades que han sido objeto del examen.

Los Informes de Auditoría, en general, se elaboran de manera similar tanto en los casos de empresas privadas como entidades públicas, ya que los Principios y Normas de Auditoría Generalmente Aceptados, son la base o fundamento que orienta el Informe de Auditoría y la actividad del auditor, sea independiente o gubernamental; no obstante, varía el procedimiento y su contenido, según la naturaleza del ente examinado y la finalidad del Informe.

### C. Clasificación y Tipos de Auditorías.

Como hemos visto a lo largo de nuestra investigación, en la práctica y en la doctrina se han utilizado clasificaciones tales como auditorías financieras, operativas, administrativas, fiscales, internas, externas, entre otras. A lo largo de la historia de la contabilidad, la más común ha sido la auditoría financiera,

respecto a la cual se ha escrito más prolíficamente que otras y la auditoría forense, que implica la financiera, como una necesidad política y económica dirigida a investigar los fraudes corporativos.

El concepto de auditorías operativas se ha venido desarrollando a partir del siglo XX; no obstante, algunos estudiosos persisten en la idea de que éstas últimas son una extensión de la primera.

Las auditorías especiales, reciben distintas acepciones, ya que para algunos son todas las que no recaen en las actividades propias de las financieras y operativas (jurídicas, de sistemas informáticos, etc.). El texto que recoge las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, adoptadas por la Contraloría General de la República en 1996, ha denominado auditorías especiales a las auditorías parciales financieras y parciales operativas, pero ésta última concepción es menos frecuente entre los estudiosos de la materia.

Nos limitaremos a mencionar las clasificaciones más usuales en la doctrina y sus respectivas significaciones, así como a mencionar los tipos de auditorías contables que mayormente se presentan o se requieren en materia de procesos penales, que es el punto que interesa a nuestra investigación.

## 1. Clasificación

Las auditorías se clasifican en internas y externas, atendiendo a la calidad de la relación o afiliación existente entre la Administración y el auditor. Dicha afiliación es un elemento fundamental para determinar la objetividad del Informe

y es la razón de exigencias que se dan en el aspecto práctico, respecto a la preparación del auditor, como veremos más adelante al estudiar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

a. Auditoría Interna:

Son las llevadas a cabo por personas que mantienen relaciones laborales de dependencia con la Administración, esto es, empleados de la empresa u organización. Su contenido dependerá del alcance requerido por la Administración y puede ser de cualquier tipo.

Juan Herrera, en su artículo denominado “El Comité de Auditoría y su Impacto en la Auditoría” <sup>13</sup>, describe las funciones del auditor interno de la siguiente manera:

- “a. Revisar y probar el sistema de contabilidad y controles relacionados.
- b. Establecer estos controles es la responsabilidad de la administración.
- c. Revisar las prácticas operativas y administrativas. También revisar la eficiencia y la efectividad de las operaciones y los controles administrativos.
- d. Revisar información financiera, incluyendo los medios de identificar, medir, clasificar e informar la información.
- e. Conducir revisiones de asuntos específicos bajo la dirección de la alta administración de la empresa”.

---

<sup>13</sup> Cfr. HERRERA (1992).

Difiere del auditor externo no solo en cuanto a la relación de trabajo, sino porque el auditor interno tiene a su cargo el control de las transacciones y operaciones y procura mejorar los métodos contables para lograr una operación eficiente.

Holmes <sup>14</sup> la define como “la comprobación y valuación de los datos contabilizados”.

Para Héctor Charry <sup>15</sup> es un análisis fisiológico del organismo que se audita. Lo asemeja a una especie de radiografía de una empresa.

John Willingham y D.R.Carmichael <sup>16</sup>, la definen como una actividad esencialmente evaluadora dentro de una organización, que comprende análisis de contabilidad, de finanzas y de otras operaciones como una labor al servicio de la administración. Los resultados principales de la auditoría interna son las recomendaciones para mejorar la eficiencia y eficacia de las operaciones y la influencia ejercida sobre las personas cuyo trabajo se halla sometido a la auditoría.

Aunque la finalidad en ambos tipos de auditoría es similar, ya que deben determinar la exactitud e integridad de las operaciones y transacciones, el auditor interno no ha sido considerado como garantía de objetividad e imparcialidad, precisamente por la relación laboral que le une con la Administración. Pero, por la misma razón es que la Gerencia deposita su

---

<sup>14</sup> Op. Cit. pág.80.

<sup>15</sup> Op. Cit. pág.23.

<sup>16</sup> Op. Cit. pág.14.

Es decir, si la auditoría es eminentemente jurídica, entonces debe realizarla un auditor con perfil de abogado; pero si en ella se examinan aspectos que trascienden a elementos de carácter financiero, entonces estamos hablando de una auditoría interdisciplinaria en la que actuarán tanto el abogado como el contador.

## B. CONCEPTOS

### 1. Los Registros de Contabilidad y los Estados Financieros como base de las Auditorías.

#### a. Los Registros de Contabilidad

Todo comerciante, empresa, sea industrial, comercial o de servicio, como toda entidad pública u organización de otra naturaleza, debe mantener un sistema a través del cual pueda medir sus actividades, procesar su información y comunicar los hallazgos a los encargados de tomar decisiones. Esto se logra a través de un registro de contabilidad.

El Código de Comercio de Panamá, en sus artículos 71 a 94, establece la obligación de todo comerciante de llevar registros de contabilidad, establece el número y clase, los registros indispensables, la forma de registrar la información, el tiempo que deben conservarse los libros, las sanciones correspondientes; y, señala que debe ser Contador Público Autorizado, con idoneidad otorgada por la Junta Técnica de Contabilidad, quien lleve la Contabilidad.

b. Auditoría Externa:

Son aquellas llevadas a cabo por personas o firmas de contadores públicos, independientes de la Administración, es decir, que mantienen una relación de tipo profesional. De ahí que el común de los profesionales las denominen “auditorías independientes”. Su contenido también depende del alcance requerido por el cliente y, aunque por lo general, es de carácter financiero, también puede ser operativa o especial.

Holmes <sup>17</sup> refiere que las auditorías externas tienen como objetivo determinar la veracidad de las exposiciones y declaraciones acerca de su administración. En ese sentido el auditor externo es un crítico y su función es de valorización crítica, de ahí que sea de vital importancia que una auditoría sea hecha por personal independiente, de capacidad y competencia reconocidas, capaz de emitir una opinión imparcial y experta sobre los resultados de la auditoría.

Héctor Charry <sup>18</sup> la asemeja a una placa radiográfica que muestra cómo era un organismo en un momento dado, ya que a diferencia de la interna, analiza objetivamente la realidad encomendada y produce un trabajo totalmente objetivo, en el que formaliza las recomendaciones para modificar lo que considere transgresiones, acabando con ello su cometido.

---

<sup>17</sup> Op. Cit. pág.2.

<sup>18</sup> Op. Cit. pág.23.

## 2. Tipos.

Existen tres tipos de auditoría, según su objetivo, a saber, financieras, operacionales o administrativas, que son las tradicionales, y las especiales.

Sin embargo, se habla de auditorías con un enfoque integral y de auditorías integradas, que no son propiamente un tipo diferente, ya que se refieren a la auditoría financiera y a la operacional, incluso de otros tipos, realizadas conjuntamente y recogidas en un informe.

Se denomina auditorías integrales a las realizadas por un equipo multidisciplinario, ya que no solo incluyen la verificación de los estados financieros, sino la evaluación de las operaciones y otras actividades de la empresa, como sus elementos jurídicos (litigios, registros, contrataciones, etc), los casos de inventarios que requieren avalúos de obras u otros bienes, de sistemas informáticos, en que cada profesional de la materia realiza su respectivo examen y formula sus conclusiones, las que luego son recogidas y expuestas en el Informe final que viene a ser el Informe de Auditoría. Quienes admiten la existencia de tipos diferentes de auditoría, opinan que éstas se denominan auditorías integradas, pero quienes opinan que solo existen las auditorías financieras y de éstas se derivan las restantes, la denominan auditorías integrales.

En el Manual de Auditoría Gubernamental de la República de Nicaragua, que obtuvimos de internet, observamos una referencia interesante relacionada con este tema. En el mismo se explica que, en un principio las auditorías

surgieron con el fin de detectar fraudes o irregularidades, objetivo que evolucionó en las primeras cuatro décadas del siglo pasado, hacia uno más profesional como es determinar y dar fe pública sobre la presentación razonable de los estados financieros, objetivo que se consolidó en los años cuarenta y cincuenta. En los años sesenta, esta auditoría se afianzó con el nombre de Auditoría de Estados Financieros o Auditoría Financiera.

A partir de esta fecha se planteó la necesidad de darle un mayor alcance al objetivo de las auditorías y, en esa función, se da importancia al examen de las operaciones en términos de eficacia o efectividad, economía y eficiencia de la empresa o entidad, configurando lo que hoy conocemos como auditorías operacionales.

Este tipo de auditoría, con enfoque integral, es el horizonte impuesto por las entidades gubernamentales, a fin de lograr una alta probabilidad de detectar fraudes e ilícitos.

Aparentemente, la auditoría con enfoque integral fue el punto de partida para la creación de una clasificación de las auditorías, ya que las distintas actividades que involucra han pasado a constituir tipos distintos de auditoría.

a. Auditorías Financieras:

Comprenden la revisión de los estados financieros; tienen como fin determinar su corrección y si presentan razonablemente la situación financiera de la entidad o empresa, los resultados de sus operaciones y sus flujos de



efectivo conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicables en el país de que se trate.

La actividad que implica una auditoría financiera está incorporada en la Ley N°57 de 1978, que regula la profesión de Contador Público Autorizado, como actividad exclusiva del contador público autorizado.

Estas auditorías pueden ser internas o externas; pero, son utilizadas por lo general, por clientes externos. Son las más usuales y puede aseverarse que toda empresa o negocio la requiere con alguna periodicidad. En el manejo de las relaciones comerciales, a nivel nacional o internacional, se utilizan con regularidad; los bancos, las grandes empresas financieras exigen su presentación como requisito para determinar el nivel de rentabilidad o capacidad de compromiso de un comerciante. Son estas las auditorías efectuadas por los bancos y publicadas anualmente para conocimiento del público respecto a su situación financiera.

Por el crecimiento y complejidad de las relaciones comerciales, las auditorías financieras son efectuadas de manera selectiva, esto es, con base en un procedimiento de muestreo, salvo que el cliente requiera información especial o más extensa. Este procedimiento no es el más apto cuando se trata de detectar fraudes, precisamente por la cantidad de información que se maneja en una empresa, pero es posible que se descubra dependiendo del tipo y magnitud del fraude.

El Estado realiza auditorías financieras a través de la Contraloría General de la República o firmas independientes cuya actividad debe enmarcarse en las

Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá; pero, con mayor frecuencia realiza auditorías especiales financieras, que son auditorías financieras limitadas a un sector, actividad o documentación financiera específica.

b. Auditorías Operacionales:

También se denominan operativas, administrativas, de producción, de eficiencia, diagnóstico administrativo, evaluación administrativa y revisión administrativa. Comprende el examen objetivo y sistemático de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de un sector, área, organización, programa, actividad o función gubernamental, que tenga por objetivo mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar los procesos de toma de decisiones por parte de la Administración; abarca la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones de la empresa.

John Willingham y R.C.Carmichael <sup>19</sup>, la definen como el análisis de la estructura de la organización, los sistemas internos, la dinámica de trabajo y del desempeño administrativo. Sostienen que la auditoría operativa es una extensión de la auditoría interna, pero se diferencia de ella porque está encaminada a proporcionar una medida del logro de las metas y objetivos de una organización, mientras que la interna se limita al análisis de aspectos contables y financieros.

---

<sup>19</sup> Op. Cit. pág.14.

Agregan Willingham y Carmichael que este tipo de auditoría ha evolucionado rápidamente en los últimos 25 años, que es un concepto antiguo, pero solo en los últimos años se ha aplicado a gran diversidad de problemas no financieros de las organizaciones. Han sido realizadas por todo tipo de auditores, pero muy especialmente ha sido desarrollada por los auditores internos y gubernamentales.

Por lo general se realizan para uso interno, con la finalidad de medir la eficiencia y efectividad de las operaciones. Es el caso de la evaluación de proyectos y demás actividades funcionales u operativas de la empresa. Es común que en ellas intervengan profesionales de distintas disciplinas, como ingenieros, arquitectos, abogados.

En este tipo de auditoría los auditores no emiten un dictamen, sino conclusiones, en las que se recogen los resultados de los exámenes efectuados por los distintos profesionales que intervinieron en ella, salvo que fuere preciso obtener información o datos de los estados financieros, que amerite, entonces, el correspondiente dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos<sup>20</sup>, a diferencia de algunos estudiosos, señala que las auditorías operativas deben tener recomendaciones específicas, para que el servicio sea más útil y acorde a la realidad.

La Contraloría General de la República realiza auditorías operativas, pero no con la periodicidad que debiera. Este tipo de exámenes debería ser

---

<sup>20</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Auditoría Operacional (1989:12).

rutinario en los diversos entes estatales a fin de medir la funcionalidad y eficiencia de la labor del sector público.

En los Estados Unidos <sup>21</sup>, la función de auditoría en el sector estatal está regulada por la Oficina General de Contabilidad, que las denominó Normas para Auditorías de Organizaciones, Programas, Actividades y Funciones Gubernamentales. Dichas Normas son consistentes con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA) y las normas aplicables de auditorías financieras.

Sobre la materia, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su publicación denominada Auditoría Operacional <sup>22</sup>, señaló que este tipo de auditorías se viene realizando desde los años sesenta, por lo que finalmente previeron la necesidad de reglamentarlas. La define como el servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.

La auditoría operacional no está clara y expresamente reglamentada en Panamá. Esta situación ha generado polémica entre los contadores y profesionales interesados en el tema, algunos la consideran una actividad propia de las auditorías financieras, ya que éstas siempre deben abarcar un examen del control interno, y otros estiman que ha llegado a ser un tipo de auditoría diferente, ya que, entre otras cosas, se puede realizar con independencia de la

---

<sup>21</sup> Cfr. Willingham y Carmichael (Op. Cit: 415).

financiera. Algunos opinan que al ser la auditoría operativa una extensión de la financiera, entra en la reglamentación de la Ley 57; otros opinan que la auditoría operativa ha pasado a ser un tipo de auditoría independiente y que la actividad propia de ésta no está incluida en la citada ley; y, hay quienes estiman que aunque son diferentes tipos de auditoría, ambas están reglamentadas en la Ley 57, por la forma tan genérica como fue redactada. En la encuesta realizada, la mayoría se inclinó por opinar que está reglamentada como parte de las auditorías en general. La primera posición fue sostenida por auditores independientes en el Seminario “Participación del Contador Público Autorizado en las Diligencias Judiciales”, celebrado en el Colegio de Contadores Públicos Autorizados, los días 21 y 22 de mayo de 2002, en el cual presentamos la inquietud, la tercera, fue mayormente apoyada por auditores gubernamentales, especialmente de la Contraloría General de la República.

c. Auditorías Especiales:

Dependen del objetivo que las orienta y, por lo general, obedecen a un fin especial. Se hacen con el objeto de obtener información sobre aspectos, actividades u operaciones específicas de una empresa u organización.

Willingham y Carmichael<sup>23</sup> al hablar de los Informes especiales se refiere a aquellos que recaen sobre aspectos específicos de un estado de cuenta o de un dato financiero en particular, más que sobre los estados financieros tomados

---

<sup>22</sup> Op. Cit.:10.

<sup>23</sup> Op. Cit.:412.

en conjunto. Señala que en la información sobre elementos, cuentas o partidas específicas, el auditor debe explicar claramente la naturaleza y amplitud de los procedimientos aplicados, la base sobre la cual se presenta o se determina el asunto en cuestión y el grado de responsabilidad que él asume, tales como la expresión de un dictamen o la descripción limitada de resultados.

Entre las auditorías especiales pueden mencionarse las jurídicas, sociales, médicas, de obras, de gestión, entre otras; en general, sobre cualquier materia, actividad, operación o documentos puede hacerse una auditoría.

Hay auditorías cuyos nombres no han sido adoptados oficialmente en el foro contable, como es el caso de las auditorías de fraude, más recientemente denominadas *auditorías forenses*, que por su especialidad constituyen un tipo de auditoría especial. Algunos la denominan auditorías de investigación o de irregularidades, ya que pudieran o no configurar un fraude o limitarse a actos de negligencia en el manejo de activos u otros bienes de la empresa o entidad. No obstante, todas las auditorías involucran una investigación, obtención y análisis de evidencias o pistas que pueden constituir una guía para los fines deseados. Nos limitaremos, a las auditorías contables especiales, más comunes.

#### c.1. Auditorías Especiales sobre Aspectos Financieros:

En la doctrina se comprende dentro de la auditoría financiera. Pero, tal como las define el texto que recoge las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, de 1996, abarca asuntos financieros particulares,

sean segmentos de los estados financieros, información financiera, presupuestaria o de controles internos.

La Contraloría General de la República a través de su Dirección de Auditoría General y otras como la Dirección Consular Comercial, realiza con alguna regularidad este tipo de auditorías. Se efectúan a nivel interno y a nivel externo con respecto a las instituciones estatales sobre las que ejerce control fiscal.

Se da también la denominación de auditoría especial a las múltiples realizadas sobre aspectos financieros, tales como a las auditorías de pasivos, de egresos e ingresos, de inventarios, de cuentas por cobrar, etc.

#### c.2. Auditorías Especiales sobre Aspectos Operacionales:

Igualmente, en la doctrina se incluye dentro de las auditorías operativas. Pero, según las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, se refieren a actividades u operaciones sobre una parte del programa, actividad o función gubernamental, con los mismos objetivos que las auditorías operacionales.

Son regulares en la Contraloría General de la República y las realizan, principalmente, las Direcciones de control operativo, tales como la Dirección de Auditoría de la Gestión Ambiental, la Dirección de Auditoría de la Autoridad del Canal de Panamá, la Dirección de Bienes Patrimoniales, la Dirección de Ingeniería, entre otras.

Asimismo, se da la denominación de auditoría especial operativa a las múltiples que recaen en elementos operativos, tales como la auditoría operacional de compras, de ventas, de administración de inventario, de sistemas administrativos de información, etc.

### c.3. Auditorías Especiales de Fraude o Auditoría Forense.

En materia gubernamental no se le denomina auditoría de fraude, sino de irregularidades, ya que, cuando se trata del manejo del patrimonio público, la causación de lesiones patrimoniales se puede dar también por vía de actos irregulares que no necesariamente implican un ánimo de defraudación de parte del actor.

Este tipo de auditoría consiste en el examen que se realiza en una empresa, organización, ente, área o actividad específica, respecto a la que se ha detectado la posible existencia de fraudes. En incontables ocasiones, es consecuencia de una auditoría anterior, sea financiera u operacional.

En materia gubernamental, cuando de una auditoría requerida por la empresa o institución del gobierno surgen irregularidades, la Administración procede a requerir una auditoría especial que consistirá, básicamente, en la presentación o examen de evidencias o elementos específicos relacionados con el hecho irregular, que servirán de guía para los fines consiguientes. Esta auditoría no implica un dictamen ni conclusiones ni opiniones. En el ámbito gubernamental presentará una conclusión sólo cuando se desvirtúe la existencia de la supuesta irregularidad, caso en el cual la conclusión consistirá



en una explicación de las razones del auditor para expresar tal inexistencia. En ellas, solamente deben expresarse los resultados del examen o investigación efectuada.

Algunos estudiosos como Harold Russell, en su obra “Pifias y Fraudes”<sup>24</sup>, estiman conveniente que la empresa privada confiera al auditor interno la labor de investigar cualquier posible fraude que se detecte en la empresa, incluso, sugiere que sea el auditor interno, quien en el ejercicio de su labor rutinaria esté siempre pendiente de cualquier posible acto fraudulento en perjuicio de la empresa. Russell estima que debe otorgarse al auditor una amplia preparación y facultades para una investigación profunda, exhaustiva, del personal y de los actos cuestionados, llegando a sugerir el uso de polígrafos, técnicas de interrogación, uso de rayos X, entre otros. Asimismo, y siempre formulando su tesis en pro del perfeccionamiento de la función de auditoría interna como apoyo fundamental de la Gerencia en el correcto desenvolvimiento de las funciones de la empresa, sugiere que el auditor formule su Informe de Auditoría de Investigación, indicando el fraude, su autor, los actos de perpetración, sumas o valores sustraídos y todos los datos necesarios que le permitan a la gerencia tomar las medidas de rigor conforme a la política de la empresa. Prevé, incluso, que sea el documento base del abogado para la preparación de su demanda.

Otros profesionales, de corte más conservador, estiman que el auditor no debe pretender convertirse en investigador criminal, practicando pruebas, como

testimonios y peritajes, que conciernen a las autoridades judiciales y que de practicarlos podrían generarles consecuencias legales. Que su informe, en consecuencia, debe ser objetivo y preciso, recogiendo en él los resultados de la investigación y dejando a criterio de los tribunales competentes la determinación de cualquier responsabilidad que, en todo caso, se deducirá de la evidencia recabada.

Ejemplos de auditoría especial de fraude y de irregularidades, de carácter gubernamental, los encontramos en los exámenes efectuados por la Contraloría General de la República, de oficio, a petición de las autoridades judiciales o por denuncia, que sirven de fundamento para la elaboración de los Informes de Antecedentes presentados ante la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de esa misma institución, que hasta 1999, eran realizadas por el Departamento de Auditorías Especiales de la Dirección de Auditoría General de la Contraloría General; pero, a partir de febrero de 2000, con ocasión de la creación de nuevas Direcciones, mediante Decreto del Contralor N°57 de la misma fecha, se extendió a todas las Direcciones la facultad de realizar auditorías especiales financieras u operativas, o de irregularidades, según su función, y los respectivos Informes de Antecedentes para la Dirección de Responsabilidad Patrimonial.

En el caso de la Contraloría General de la República, el artículo 82 de la Ley 32 de 1984, que regula dicha institución, confiere al auditor amplias facultades para practicar pruebas durante su investigación.

---

<sup>24</sup> Cfr. RUSSEL (1982).

D. El Ejercicio de la Auditoría.

Hemos podido advertir, durante nuestro estudio, que existen dos posiciones diferentes respecto a la materia de *auditoría*. Una postura sustenta que se trata de una disciplina independiente de la Contaduría y otra sostiene que la auditoría es una extensión de las funciones que conciernen a la Contaduría.

Apoya la primera tesis, Miguel Antequera Stand <sup>25</sup>, quien sostiene que la Contaduría Pública se ha considerado una profesión independiente por el ejercicio profesional a través de la Auditoría. Expone que la Auditoría es una función inherente a la práctica profesional del contador público y, en este sentido, una de sus principales funciones es expresar una opinión profesional sobre los estados financieros básicos de cualquier empresa de negocios, grupo de empresas vinculadas, entidad o programa específico, sometido a su examen.

Igual postura sustenta Holmes <sup>26</sup>, quien afirma que la auditoría es una parte de la Contabilidad. Señala que “Las funciones del contador público titulado se han extendido hasta exceder el concepto de una auditoría independiente solamente. Los campos nuevos de trabajo del contador público titulado comprenden ahora servicios de asesoramiento a la gerencia y servicios financieros y funcionales”. En este sentido, estima que el auditor es un contador público que se diferencia del contador interno estructurador, por su profesionalismo, experiencia, independencia y madurez de criterio.

---

<sup>25</sup> Op. Cit.: 9.

<sup>26</sup> Op. Cit.: 1.

La segunda tesis es minoritaria, y para quienes la apoyan, la auditoría es una disciplina intelectual, basada en la lógica, que tiene como fin el establecimiento de hechos y la evaluación de las conclusiones resultantes juzgando si son o no válidas. Para estos, la Auditoría es una profesión privada que presta un servicio eminentemente público, no es una rama o subdivisión de la Contabilidad, puesto que mide y evalúa los resultados de las aplicaciones contables en los negocios, es independiente y complementaria a la Contabilidad. Explican que la Auditoría no mide, ni informa acerca de datos financieros de los negocios (función que corresponde a la Contabilidad); sino que revisa e informa acerca de la corrección o incorrección de las mediciones y de la comunicación de las operaciones financieras llevadas a cabo por la administración; constituye la parte crítica de la actividad contable, no tiene el aspecto constructivo de la contabilidad.

La República de Panamá, es partidaria de la primera postura, según se colige del texto de la Ley 57 de 1978, que reglamenta la profesión del Contador Público Autorizado, pues incluye la auditoría financiera entre las actividades propias de los Contadores Públicos Autorizados.

La Universidad de Panamá, en el plan de estudios elaborado para la Licenciatura en Contabilidad, en la Escuela de Contabilidad de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, incluye en el séptimo semestre la materia “Auditoría I”; y, en el octavo semestre, “Auditoría II”. De manera que, el Contador, a diferencia del resto de los profesionales, cuenta entre sus conocimientos y su preparación profesional, la auditoría y no falta quienes

sugieren que se incluya en todas las carreras. Actualmente, centros educativos como la Universidad Latinoamericana de Comercio Exterior, presentan programas de “Licenciatura en Contabilidad y Auditoría”, manteniendo la postura indicada.

Los contadores, en general, conciben la auditoría como una actividad del contador público autorizado. En el Seminario “Participación del Contador Público Autorizado en las Diligencias Judiciales”, celebrado en el Colegio de Contadores Públicos Autorizados, el 21 y 22 de mayo de 2002, que antes mencionamos, pudimos recoger los valiosos aportes de contadores como el licenciado John Cheng, socio de la firma Grant Thornton Cheng y Asociados, en el cual resultó palpable, para los legos en contabilidad, que la auditoría es tal vez la actividad más común de la profesión del contador público autorizado. Se expuso el tema de la *auditoría forense* como una rama importante de la contabilidad investigativa utilizada en la reconstrucción de hechos financieros, investigaciones de fraudes, cálculos de daños económicos y rendimiento de proyecciones financieras; de la cual, como dijimos, la Universidad Especializada del Contador, del Colegio de Contadores Públicos Autorizados, prepara una maestría.

El citado Programa de Maestría contiene, fundamentalmente, las técnicas, metodología y procedimientos para la realización de las auditorías especiales a que nos referimos en este trabajo, entre otras.

E. Normas de Auditoría.

1. Conceptos.

Existen Normas y Principios de Auditoría Generalmente Aceptados que regulan la actividad del auditor y la calidad del Informe, como también existen procedimientos y técnicas, que pasamos a revisar muy brevemente, para mayor ilustración.

Los Principios de Auditoría Generalmente Aceptados son concebidos como verdades evidentes, aceptadas, que orientan la actividad del auditor y que tienen vigencia a nivel internacional. Han sido instituidos como medio de unificación de criterios y control de calidad, cuya finalidad, entre otras, es permitir que los Informes puedan ser utilizados por cualquier ente o persona, nacional o internacional.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, son medidas que se complementan con las finalidades señaladas en los Principios y también tienen vigencia internacional.

Holmes <sup>27</sup> las define como una medida de trabajo fijada con autoridad y consentimiento profesional. Sostiene que las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría, es decir, que es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos. Agrega que, tanto los principios como las normas influyen en forma directa todos los programas de auditoría.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, han sido emitidas y aprobadas por el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF), la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados, mediante publicaciones denominadas SAS (Statements on Auditing Standards), el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la Comisión de Normas de Auditoría de Panamá.

En lo que concierne al gobierno, como también sucede en otros países, se han adoptado Normas de Auditoría Gubernamental que, si bien están inspiradas en los Principios y Normas Internacionales, han sido adecuados a la realidad y naturaleza de la función gubernamental.

A su vez, existen técnicas, procedimientos y prácticas de auditoría. Las técnicas se refieren a los métodos utilizados por costumbre para obtener evidencias. Los procedimientos son las operaciones específicas a realizar en una auditoría determinada. Y, las prácticas son operaciones o labores de auditoría efectuadas como parte del examen.

Tal y como expone Holmes<sup>28</sup>, los principios contables y los principios y procedimientos que gobiernan las auditorías están relacionados entre sí y forman un compuesto integral, pues, sin un conjunto de principios fundamentales contables no serían posibles los principios de auditoría.

---

<sup>27</sup> Op. cit. :12.

<sup>28</sup> Ibidem : 9.

## 2. Reglamentación:

### a. Normas de Auditoría para el sector gubernamental:

Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, fueron elaboradas por funcionarios de la Contraloría General de la República y adoptadas mediante Decreto del Contralor N°247 de 13 de diciembre de 1996, constituyéndose en obligatorias para el sector gubernamental.

La Contraloría General de la República, en febrero de 1991, emitió un Manual Técnico sobre Normas de Auditoría para la Contraloría General de la República, que fue el resultado de la evaluación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, aprobadas y emitidas por los entes mencionados, tomando en consideración la experiencia acumulada por el personal auditor del Ente Superior de Fiscalización Nacional. No hemos encontrado, sin embargo, en los archivos de la Contraloría General de la República, ningún decreto o norma que las haya adoptado como de uso obligatorio.

El citado Manual fue modificado en diciembre de 1996, con la finalidad de unificar los criterios y compatibilizar los esfuerzos de quienes hacen auditoría, sean auditores gubernamentales internos o externos, como firmas privadas. Estas Normas sí fueron adoptadas mediante el citado Decreto del Contralor N°247 de 13 de diciembre de 1996 y se mantienen en vigencia.

### b. Normas de Auditoría para el Sector Privado:

El asunto de las Normas de Auditoría para la empresa privada y particulares, asume connotaciones distintas, ya que las mismas no son de



obligatorio acatamiento para el sector empresarial. Veamos lo concerniente a esto.

En 1978, a raíz de la promulgación de la Ley N°57, a falta de la creación de una Comisión de Normas, los gremios de contadores públicos asumieron el deber de revisar y emitir normas de contabilidad y de auditoría. Se emitieron 6 normas o pronunciamientos de auditoría y otras de contabilidad. Hasta 1990 se creó la Comisión de Normas de Contabilidad, mas no de auditoría, que expidió y solicitó el registro en la Junta Técnica de Contabilidad, de las normas emitidas hasta esa fecha, las cuales fueron registradas en la Junta Técnica, promulgadas y oficialmente adoptadas por los gremios contables. A pesar de existir estas, se dice que la mayoría de los profesionales de la contabilidad pública utilizan las Normas de Contabilidad y de Auditoría Internacionales.

Con el crecimiento de la economía y el proceso de globalización, tomaron auge en Panamá la Bolsa de Valores S.A., la Comisión de Valores y la Superintendencia de Bancos, antes Comisión Nacional Bancaria, que propugnaban por la implementación de las Normas de Contabilidad y de Auditoría Internacionales, a esa fecha emitidas por las organizaciones internacionales y de uso en la mayoría de los países del mundo.

El Código de Comercio panameño vigente, en su artículo 72, conforme quedó modificado mediante Decreto Ley N°5 de 2 de julio de 1997, exige a los comerciantes la obligación de preparar sus estados financieros *de acuerdo a las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados y de aplicación en la República de Panamá.*

Asimismo, el Decreto N°26 de 17 de mayo de 1984, por el cual se aprobó el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados, prevé en sus artículos 83 a 88 la utilización, por parte del contador público, de las normas de auditoría y de contabilidad generalmente aceptadas y de aplicación en la República de Panamá.

Con el fin de hacer efectiva la norma, la Junta Técnica de Contabilidad, del Ministerio de Comercio e Industrias, como ente regulador y fiscalizador de la profesión del contador público autorizado, según prevé la Ley N°57 de 1 de septiembre de 1978, expidió la Resolución N°4 de 10 de febrero de 1998, por la cual resolvió adoptar como propias y de aplicación en la República de Panamá, “las normas internacionales de contabilidad emitidas y que emita la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad y *las normas y guías internacionales de auditoría* emitidas y que emita el Comité de prácticas internacionales de auditoría de la Federación Internacional de Contadores, para la auditoría de los estados financieros” y dejó sin efecto las normas registradas que habían sido emitidas por el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN).

Dicha resolución fue demandada por ilegal ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, que mediante fallo de 25 de octubre de 2000, declaró “nula por ilegal” la citada resolución, bajo la consideración de que la Junta Técnica de Contabilidad carecía de competencia por el factor “*ratione materiae*” para proveer sobre la materia que reguló, porque esto es atribución del Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias, con fundamento en los literales c y h del artículo 14 de la Ley 57 de 1978. En

consecuencia, las normas registradas (de Contabilidad) con anterioridad a la Resolución N°4, recuperaron su vigencia.

Con ese mismo fundamento, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, declaró ilegal la frase “aprobadas por la Junta Técnica de Contabilidad”, incluida en el artículo 56 del citado Decreto N°26, que aprobó el Código de Ética del Contador, ya que no es esta entidad la competente para aprobar normas de contabilidad de aplicación obligatoria en la República de Panamá. Este artículo prevé la aplicación de normas internacionales y principios de contabilidad generalmente aceptados promulgadas por la Comisión respectiva y “aprobadas por la Junta Técnica de Contabilidad”, para la preparación de los informes financieros.

Por su parte, la Comisión Nacional de Valores, mediante el Acuerdo N°2-00 de 28 de febrero de 2000, como la Superintendencia de Bancos, mediante el Acuerdo N°3-98 de 23 de septiembre de 1998, y la Bolsa de Valores, S.A., exigieron a sus usuarios la aplicación de las Normas de Contabilidad y Auditoría Generalmente Aceptadas. Ambos acuerdos fueron demandados por ilegales ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia y en ambos casos el demandante solicitó la suspensión provisional de los actos. No obstante, la suspensión fue negada por estimar la Sala que no se percibía una ostensible violación del acto acusado contra el ordenamiento jurídico y en específico respecto de las disposiciones que sirvieron de fundamento a la demanda.

Con fecha 30 de agosto de 2000, después de la suspensión de la Resolución N°4 y antes de su declaración de ilegalidad, la Junta Técnica de Contabilidad, mediante Resolución N°3, resolvió adoptar en forma íntegra las Normas de Contabilidad emitidas y que emita el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), e inscribir en el Registro de Normas de Contabilidad Financiera de dicha entidad, las Normas N° 1,2,4,8,9,10 hasta la 39, emitidas por dicho Comité, en atención a que la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN) las había adoptado y dado a conocer y había solicitado el correspondiente registro de sus nombres a esa entidad.

Valga aclarar que la Junta Técnica de Contabilidad estimó que la decisión de suspensión de la Resolución N°4 de 1998, por posible ilegalidad, podía tener cabida en virtud de las formalidades omitidas al momento de aprobar las Normas de Contabilidad Internacional; pues, la facultad de aprobar y emitir Normas corresponde a la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN) y no a la Junta, quien debe limitarse a adoptar las normas emitidas por dicho Comité e inscribirlas en el Registro de Normas de Contabilidad Financiera, creado mediante Resolución de 25 de septiembre de 1984.

Para sanear lo actuado, el Comité de Normas de Contabilidad Financiera, mediante Resolución de 23 de noviembre de 1998, ratificada mediante resolución de 1 de marzo de 2000, adoptó como propias y de forma íntegra las Normas de Contabilidad emitidas y que emita el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) y las dio a conocer mediante Resolución

de 7 de abril de 1999, solicitando a la Junta Técnica de Contabilidad su correspondiente registro.

En atención a tales actos emitidos por el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN), la Junta Técnica expidió la citada Resolución N°3 de 30 de agosto de 2000, que también fue demandada y suspendidos sus efectos por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

En consecuencia, recuperan su vigencia las normas de contabilidad registradas con anterioridad y no son de aplicación obligatoria las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, dictadas por la IASC.

Sobre el particular, un grupo de contadores opina que deben existir normas nacionales para el comercio local y normas internacionales para las empresas multinacionales o que lo requieran por la naturaleza de sus actividades. Esta posición, aparentemente es apoyada por una minoría, la mayoría de los contadores y gremios profesionales apoyan la aplicación general de normas internacionales.

Tenemos, entonces, que todos los estados financieros y auditorías destinadas al uso de la Comisión de Valores, de la Bolsa de Valores y de la Superintendencia de Bancos, deben estar ajustados a los principios y normas de contabilidad y de auditoría generalmente aceptados. Asimismo, todos los Informes financieros y auditorías dirigidas a entidades extranjeras, internacionales, de créditos o valores, entre otros, ya que la mayoría de los países lo exige, deben ser cónsonos con tales principios y normas.

En el plano local, los contadores públicos autorizados no están obligados a aplicar las normas y principios de auditoría internacionales, salvo que el destinatario o cliente lo requiera.

### 3. Aspectos Básicos sobre los que recaen las Normas de Auditoría.

Es importante presentar, aunque sea brevemente, los tópicos esenciales sobre los que recaen estas Normas, pues, para todo tipo de auditoría, incluyendo las especiales, relacionadas con el sector judicial, resultan atendibles.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas cubren tres aspectos básicos: normas generales, de ejecución del trabajo y de preparación del informe y dictamen u opinión.

Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, de carácter internacional, están inspiradas en los mismos Principios. Sin embargo, las primeras se han expuesto de manera detallada y comprenden los requisitos exigidos para que la práctica de la auditoría en el sector gubernamental se realice de manera adecuada y eficaz conforme a las normas aplicables a la Contraloría y a los auditores, entre otros, aspectos relativos a la Administración Presupuestaria del Sector Público, el Código Fiscal, la Ley 32 de 1984, la Ley 32 de 28 de diciembre de 1990, el Decreto de Gabinete N°36 de 10 de febrero de 1990, el Decreto N°65 de 23 de marzo de 1990, el Decreto Ejecutivo N°13 de 24 de enero de 1991, por el cual se adoptaron los principios éticos de los servidores públicos, entre otros.

#### 4. Descripción de las Normas de Auditoría.

Como quiera que la interpretación varía en cuanto a la naturaleza del ente al que se aplican, pero son esencialmente iguales, procederemos a exponerlas conforme a los parámetros internacionales, citándolas textualmente para mejor ilustración<sup>29</sup>. Posteriormente, para conocimiento del lector, mencionaremos las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, según el texto del Manual adoptado por la Contraloría General de la República en 1996.

##### a. Normas Generales.

Las normas generales proporcionan los aspectos básicos para la planificación, evaluación y control de las auditorías. Se relacionan directamente con las cualidades del auditor y sus aptitudes para el ejercicio profesional de su labor.

##### a.1. Capacitación profesional y entrenamiento técnico.

“El examen ha de realizarlo una persona o personas que tengan estudios técnicos adecuados y capacidad como auditores”.

Se refiere a la idoneidad o calificación del personal de auditoría; es decir, el entrenamiento técnico adecuado y título profesional en la materia, que implica los conocimientos académicos en materia contable y de aplicación de procedimientos de auditoría, así como la experiencia y madurez de juicio.

---

<sup>29</sup> Cfr. HOLMES (13).

a.2. Independencia del Auditor.

“En todos los asuntos relacionados con el trabajo, el auditor o auditores deben conservar independencia de criterio.”

Tiene que ver con la objetividad e imparcialidad del auditor en el ejercicio de su labor, ello incluye los impedimentos personales o económicos que puedan existir con relación al personal y ente o empresa examinada.

Holmes <sup>30</sup>(p.61), quien se basa en la legislación estadounidense que rige para las auditorías, señala que la independencia del auditor es de tal importancia que, si se detectara algún interés en los resultados obtenidos, el Informe podría ser invalidado.

Ella afecta la credibilidad y objetividad del Informe, que resulta de vital importancia para los niveles a los que está dirigido, especialmente si se trata de organismos internacionales o entes públicos en los que la ciudadanía deposita su confianza. En algunos países, como los Estados Unidos de América, la ausencia del elemento *imparcialidad* está incluido como causal de infracción de las normas éticas de los contadores miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados como también lo es en el Código de Ética del Contador Público Autorizado en Panamá.

La imparcialidad del auditor es un elemento característico del Informe de Auditoría y la razón por la cual el auditor no puede hacer recaer responsabilidades de tipo jurídico en persona alguna, pues su labor no es de juzgamiento, sino más bien de carácter objetivo.



### a.3. Cuidado y Diligencia Profesional.

“Debe concederse la atención profesional debida al trabajo de examen y a la preparación del informe”.

Esta Norma implica el uso de criterio profesional, la responsabilidad por declaraciones y opiniones públicas de los auditores, la naturaleza confidencial del trabajo de auditoría y la prohibición de recibir beneficios.

Se refiere a la calidad de la investigación, la cual debe mostrar profesionalismo y madurez de criterio. La investigación del auditor debe ser cuidadosa y, según algunos, también debe realizarse con malicia, de modo que sea capaz de detectar, en la medida de lo posible cualquier irregularidad o fraude en las actividades y operaciones financieras. No deben perder de vista que los fraudes se cometen principalmente en el desempeño de las funciones empresariales y por eso, son ellos quienes tienen la mayor posibilidad de detectarlos durante las auditorías.

La mayoría de los profesionales de la contabilidad coinciden en que no es obligatorio para un auditor la detección de fraudes, pero dada la incidencia de estos en el mundo económico empresarial y gubernamental, aceptan la necesidad de auditar con miras a descubrirlos.

El mismo cuidado que debe dispensarse al examen o investigación, debe aportarse al Informe y al dictamen que se emita. El auditor es responsable de las opiniones que emite durante y al final del Informe y del fiel cumplimiento de las normas y disposiciones legales, éticas y morales. En el caso de los auditores

---

<sup>30</sup> Ibidem: 61.

independientes, también es responsable del desarrollo y elaboración del informe debiendo ejercer supervisión al personal a su cargo que intervino en el examen. Las Normas de Auditoría Gubernamental señalan <sup>31</sup> que cuando el examen requiera la participación de profesionales de diferentes especialidades, debe definirse la responsabilidad que les concierne a cada uno.

Esta Norma involucra además, la obligación y consecuente responsabilidad por la confidencialidad del resultado, datos o hechos del examen, la prohibición de recibir beneficios de cualquier naturaleza de las personas o entes sujetos a fiscalización o al examen correspondiente, por la emisión de opiniones, juicios o expresiones que afecten la imagen de las personas o instituciones examinadas.

b. Normas Sobre Ejecución Del Trabajo.

Se refiere al trabajo de campo y los parámetros establecidos para el cumplimiento del proceso de planificación, ejecución, evaluación y documentación de la auditoría como de la comunicación de sus resultados.

b.1. Planificación y supervisión

“El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los ayudantes, caso de haberlos, deben estar apropiadamente supervisados.”

---

<sup>31</sup> Cfr. Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (1996)

Implica que el trabajo de auditoría debe ser planeado previa y adecuadamente y el equipo ejecutor debe ser supervisado por el auditor que tiene a su cargo la responsabilidad final del trabajo.

Esta Norma comprende la obligación de planificar la auditoría de acuerdo al objetivo y alcance, tomando en cuenta las características del ente examinado, sus actividades, la naturaleza de sus transacciones y sistemas de información. En el caso de las auditorías gubernamentales, debe fundamentarse en la orden de trabajo emitida por la autoridad correspondiente.

Cuando se trata de equipos de auditoría en quienes se delegan funciones, debe ejercerse la supervisión, que impone la orientación del trabajo y de los planes elaborados para la auditoría. Esta supervisión debe constar en los papeles de trabajo. El resultado final es responsabilidad del supervisor, pero la calidad del Informe final también corresponde a cada uno de los que participaron en el proceso de auditoría, en la medida de su participación.

Exige, además, que al efectuar una auditoría se tome en cuenta el cumplimiento de normas, políticas, procedimientos contables, leyes orgánicas y presupuestarias, en el caso del gobierno, de las entidades cuya información financiera y administrativa se examina. En ese sentido deben hacer las respectivas recomendaciones. En el sector gubernamental se impone, además, la obligación de crear políticas dirigidas al seguimiento de dichas recomendaciones.

### b.2. Estudio y Evaluación del Control Interno.

“Debe hacerse un estudio y evaluación cuidadosos del control interno existente para juzgar el valor que pueda acordársele y para determinar el grado y extensión de las pruebas a que deban ceñirse los procedimientos de auditoría.”

Tal como lo conciben las Normas de Auditoría Gubernamental, el auditor debe tener conocimiento de la base legal, planes, organización, sistemas de información del ente y establecer el grado de confiabilidad de la estructura de control interno a fin de planificar la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad, alcance y selectividad de los procedimientos sustantivos a aplicar y preparar el Informe con los resultados de dicha evaluación para conocimiento de la Administración.

En los mismos términos se entiende la norma para efectos de las auditorías independientes, en las que la evaluación del control interno no puede faltar.

En el caso de las auditorías gubernamentales, es obligatorio emitir una comunicación que incluya los resultados de la evaluación del control interno del ente y el sustento respectivo en los papeles de trabajo.

### b.3. Evidencia suficiente y competente.

“Debe obtenerse suficiente material probatorio competente por medio de la inspección, observación, preguntas y confirmaciones para formar una base razonable de opinión para juzgar los estados financieros que se examinan.”

Para sustentar un Informe de Auditoría debe obtenerse evidencia suficiente y competente y esta calidad se determinará conforme al criterio profesional del auditor o métodos estadísticos, pues, éste debe tener la capacidad de determinar qué es necesario y qué es innecesario. La suficiencia de la evidencia se deriva de la seguridad razonable que proporcionan una o varias pruebas, para aplicar los resultados al conjunto de actividades de la misma clase, sin excluir posibles riesgos que deben ser mínimos.

La competencia se refiere a la vinculación o relación existente entre la prueba y el objetivo de la auditoría, ella debe ser capaz de demostrar o sustentar el Informe y su contenido; esta relación le confiere, a su vez, validez y confiabilidad a la evidencia recabada. En caso de que fuere insuficiente, el auditor debe obtener evidencia adicional o manifestarlo en el informe.

c. Normas sobre Preparación del Informe y del Dictamen.

El examen de auditoría tiene como objetivo la emisión de un Informe, el cual debe contener la correspondiente evaluación de los hechos, actos o datos pertinentes y los criterios de evaluación utilizados. En el Informe deben constar los comentarios, conclusiones y recomendaciones, o el dictamen, según el tipo de auditoría de que se trate. Los resultados del examen deben ser comunicados a la Administración de manera oportuna, esto es, tan pronto se obtengan; pero dicha comunicación de ninguna manera sustituye el Informe, esto con la finalidad de que puedan adoptarse las medidas necesarias, previas

al Informe final. Existen, pues, normas que regulan la preparación y presentación del Informe final de Auditoría, que a continuación examinaremos.

c.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

“El informe debe expresar si los estados financieros están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

Esto es, que los Informes Financieros deben ser presentados conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y el auditor tiene entre sus funciones, la de opinar sobre su efectivo cumplimiento.

c.2. Uniformidad.

“El informe debe exponer si estos principios se han observado uniformemente en el periodo actual en relación con el periodo precedente.”

Debe existir uniformidad en la presentación de los Estados Financieros - que por demás es una de las finalidades de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - que permita la comparabilidad de los Estados Financieros de períodos anteriores; en este sentido, el auditor debe expresar en su Informe si tales principios han sido observados con uniformidad en los periodos precedentes y el examinado.

### c.3. Razonabilidad.

“Las exposiciones informativas en los estados financieros han de considerarse razonablemente adecuadas a menos que se exponga otra cosa en contrario en el informe.”

Cuando se trata del examen de los estados financieros, el auditor deber emitir una opinión acerca de la razonabilidad y corrección de los estados financieros, considerados en su conjunto, y de su contenido.

### c.4. Opinión o dictamen.

“El informe debe contener un dictamen sobre los estados financieros, tomados en conjunto, o una nota explicando que no es posible emitir un dictamen. Cuando no pueda hacerse un dictamen de conjunto deben expresarse las razones que lo impiden. En todos los casos en que el nombre de un auditor esté asociado con los estados financieros el informe deberá contener una indicación clara y concisa del carácter del examen que hizo el auditor, en el caso de haberlo hecho, y el grado de responsabilidad que asume.”

Cuando se trata de una auditoría financiera, el auditor debe emitir una opinión o dictamen respecto a los estados financieros en general, su razonabilidad, la estructura de control interno, el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, el cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Esta opinión puede ser emitida con o sin salvedades, según sea o no satisfactoria y se encuentren o no irregularidades, con opinión adversa o negativa, cuando se encuentren

evidencias suficientes y competentes que demuestren una irregularidad, o con abstención de emitirla, en caso de que no hubiere obtenido suficientes pruebas para proporcionar una opinión sobre el estado de las operaciones financieras o administrativas de la entidad o empresa; pero, en todo caso deben constar las razones del criterio adoptado.

En materia de auditoría operacional, es preciso una conclusión relacionada con la economía, efectividad o resultado y eficiencia o rendimiento de las transacciones u operaciones examinadas; y, cuando se trata de una auditoría de fraude, deben constar los resultados de las investigaciones. El objetivo de esta norma es poder determinar el grado de responsabilidad que asume el auditor independiente que realiza el examen.

En el caso de las auditorías especiales sobre aspectos financieros y operacionales, el informe debe incluir una expresión sobre el cumplimiento de los objetivos de la auditoría, de la estructura de control interno y del cumplimiento de las disposiciones reglamentarias y legales.

Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, especifican que para el caso de las auditorías especiales dirigidas a las jurisdicciones ordinarias y especiales, deben seguirse los lineamientos establecidos en el Manual de Auditorías Especiales, cuyo contenido se expone más adelante.



## 5. Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá.

Las Normas de Auditoría para la Contraloría General de la República, adoptadas en febrero de 1991, incorporó a su texto las Normas con la misma redacción que se presentan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que ya hemos analizado.

En 1996, la Contraloría General de la República las adoptó con variaciones en su texto que, aunque son básicamente las mismas Normas, han sido sistematizadas de acuerdo a la naturaleza del ente al cual se aplican. De ahí que la mencionemos sin entrar en mayores detalles, pues como se apreciará en su texto, han sido explicadas con ocasión de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

A continuación exponemos las Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NGAG):

### 1. GENERALES.

- a. Definición y objetivos de la Auditoría
- b. Alcance de la auditoría
- c. Supervisión
- d. Control de calidad de la auditoría
- e. Independencia del auditor
- f. Idoneidad del personal
- g. Responsabilidad del auditor

### 2. NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

- a. Cumplimiento de disposiciones legales y recomendaciones

- b. Evaluación de la estructura de control interno
- c. Planificación de la auditoría
- d. Evidencia suficiente y competente

### 3. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

- a. Oportunidad en la comunicación de los resultados
- b. Informe de auditoría.

### F. Elementos Fundamentales Que Deben Tomarse En Cuenta Al Momento De Efectuar Una Auditoría.

Las auditorías deben comprender elementos fundamentales, como: los procedimientos de control interno del cliente; la revisión de los registros contables y de las transacciones, las cuales descansarán en la evidencia que les dará el carácter de autenticidad y de validez; la revisión de otros documentos financieros o no financieros y de sus registros, amparándose en la evidencia para que sean auténticos y valederos; la evidencia que se obtenga de fuentes externas — tal como la de los bancos, clientes, acreedores, etc. No obstante, queremos hacer énfasis en dos elementos que son esenciales en el Informe de auditoría especial de investigación y en los que se resume el resto. Nos referimos al control interno y a los papeles de trabajo.

## 1. El Control Interno

Al revisar en qué consiste el control interno será fácil advertir que de su evaluación pueden surgir datos importantes que permiten detectar posibles irregularidades, ya que su rompimiento abre paso a las irregularidades y fraudes en la empresa. La práctica forense ha demostrado que donde se cometió un fraude también se rompió, previamente, el control interno o existió una marcada deficiencia en el procedimiento. Existe un sinnúmero de casos en los que una persona asume muchos cargos a la vez, por ejemplo, autoriza y expide la orden de despacho de combustible, recibe la prueba del servicio, registra el consumo, archiva y concilia la operación, manteniendo el control contable y operativo, situación que le permite abusar e incurrir en fraude sin ser detectado fácilmente.

El control interno es responsabilidad de la gerencia y es la organización de todas las actividades y operaciones de una empresa, cuyo objetivo, a tenor de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados, es disminuir los riesgos de errores e irregularidades, de modo que mientras más adecuado sea el sistema de control interno, menores riesgos de fraude habrá <sup>32</sup>.

El examen de auditoría requiere la evaluación del sistema de control interno del ente que va a auditar. Por ello, mientras más efectivo y eficiente sea, mayor confiabilidad proporcionará al contador independiente para efectos de ahorrar tiempo y dinero en el examen detallado y las pruebas necesarias de auditoría.

Los principios cardinales del control interno, tal como los expone Holmes<sup>32</sup> facilitan la comprensión de su importancia en el manejo de las actividades de una empresa o entidad gubernamental y su relevancia dentro del Informe de Auditoría. Se exponen en los siguientes términos:

1. Debe fijarse la responsabilidad. Si no existe una delimitación exacta de esta, el control será ineficiente.
2. La contabilidad y las operaciones deben estar separadas. Un empleado no debe ocupar un puesto en que tenga control de la contabilidad y, al mismo tiempo, control de las operaciones que ocasionan asientos en la contabilidad. Por ejemplo, el tenedor de libros que lleva el mayor general no debe tener acceso a la caja o al registro de ventas al contado.
3. Deben utilizarse todas las pruebas disponibles para comprobar la exactitud, con objeto de tener la seguridad de que las operaciones y la contabilidad se llevan en forma exacta. Por ejemplo, las ventas diarias deben totalizarse y comprobarse con la suma de las etiquetas de la mercancía entregada, en caso de que se use un sistema de inventario de ventas al menudeo.
4. Ninguna persona individualmente debe tener completamente a su cargo una transacción comercial. Cualquier persona, deliberada o inadvertidamente, cometerá errores, pero es probable que un error se descubra si el manejo de una transacción está dividido entre dos o más personas.

---

<sup>32</sup> Cfr. HOLMES (Op. cit.:84).

<sup>33</sup> Ibidem: 85.

5. Debe escogerse y entrenarse cuidadosamente el personal de empleados. Un entrenamiento cuidadoso da por resultado mejor rendimiento, costos reducidos y empleados más atentos y activos.
6. Si es posible, debe haber rotación entre los empleados asignados a cada trabajo; debe imponerse la obligación de disfrutar de vacaciones entre las personas que ocupan un puesto de confianza. La rotación reduce las oportunidades de cometer un fraude, indica la adaptabilidad de un empleado y frecuentemente da por resultado nuevas ideas para la organización.
7. Las instrucciones de operación para cada puesto deben estar siempre por escrito. Los manuales de procedimientos fomentan la eficiencia y evitan los errores.
8. Los empleados deben tener pólizas de fianza. La fianza protege a la empresa y actúa como disuasivo psicológico en el caso de un empleado en tentación.
9. No deben exagerarse las ventajas de protección que presta el sistema de contabilidad de partida doble. Este sistema no substituye al control interno. Errores también se cometen en la contabilidad por partida doble y el sistema, por sí solo, no probará una omisión, un asiento equivocado o la falta de honradez.
10. Debe hacerse uso de las cuentas de control con la mayor amplitud posible. Estas cuentas prueban la exactitud entre los saldos de las cuentas y los empleados segregados en diferentes ocupaciones.
11. Debe hacerse uso de equipo mecánico siempre que esto sea factible. Aun cuando siempre hay que ejercer vigilancia para evitar errores y

manipulaciones, inclusive usando equipo mecánico, se facilitan las operaciones, se fomenta la división de labores y se puede reforzar el control interno.

Un sistema de control interno adecuado es característico de una organización ordenada y eficiente. Claro está que en el caso de las entidades gubernamentales y los diferentes tipos de empresas, el control interno implicará acciones adecuadas a la naturaleza y función de ellas.

El auditor independiente revisa el sistema de control interno para determinar si puede utilizarlo como base para el dictamen de los estados financieros, como base de la solidez de las operaciones internas y como guía para determinar la cantidad de trabajo que debe realizar. Los informes de auditoría especiales de la Contraloría, incluyen, aunque no siempre, un párrafo con la evaluación del control interno de la entidad examinada.

Para el control de fraudes en una empresa y aun en la gestión pública, el control interno ha sido considerado una de las herramientas más útiles. Algunos países exigen a las compañías dedicadas a la venta de valores, al sector bancario y de seguros, a adoptar Reglas de Gobierno Corporativo, establecer un Comité de Auditoría y adoptar un Código de Ética Corporativo, con la finalidad de ejercer una estrecha vigilancia del comportamiento de la estructura administrativa y operativa de la empresa.

## 2. Los Papeles de Trabajo.

### a. Definición

Los papeles de trabajo constituyen la base del Informe de Auditoría. Son el conjunto de cédulas y documentos en los cuales el auditor registra los datos y la información obtenidos, así como los resultados de las pruebas realizadas durante el examen. También lo constituyen las facturas, comprobantes, cheques y todo documento, manual, acta, declaración que incide en la contabilidad o administración de la empresa.

Los papeles de trabajo permiten al auditor conocer integralmente el manejo de la empresa, la veracidad de la información financiera aportada por el cliente, la certeza de la inexistencia de errores aritméticos, que no hay errores en la aplicación de los principios contables, que las cifras de los informes concuerdan con la documentación de respaldo, que existen constancias de explicaciones apropiadas del trabajo realizado. Y al cliente, le permite conocer la conducta del personal designado para la auditoría, la posibilidad de verificar las operaciones contables, el respaldo de las evaluaciones y del dictamen del auditor. De apuntes de trabajo proporcionados por la profesora Manuel del Mar, de la Escuela de Contabilidad de la Universidad de Panamá, obtuvimos información respecto los papeles de trabajo, que a continuación exponemos.

### b. Finalidad

La finalidad de los papeles de trabajo, es la de proporcionar un registro sistemático y detallado de la labor obtenida al llevar a cabo una auditoría; registrar los resultados de la auditoría, es decir, la información y evidencia

obtenidas y desarrolladas, en respaldo de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones resultantes de la labor de auditoría; sustentar los resultados, ya que deben ser suficiente para respaldar las opiniones, conclusiones y el contenido total del informe de auditoría; indicar el grado de confianza del sistema de control interno, pues debe incorporarse el examen y evaluación del sistema de control interno, así como los comentarios sobre el mismo; servir como fuente de información, en vista de que los datos utilizados por el auditor al redactar el informe, se encuentran en los papeles de trabajo; mejorar la calidad del examen, ya que si están bien elaborados harán énfasis en los asuntos más importantes y garantizarán, por tanto, la atención adecuada de los asuntos más significativos; facilitar la revisión y supervisión del Informe antes de emitirlo, porque permiten a una persona ajena al equipo, sea supervisor u otra persona, revisar los detalles del examen registrados en dichos papeles; servir de evidencia de competencia del personal de auditoría, pues, a través de los papeles de trabajo se puede reconocer la competencia o la falta de ella en el personal y tomar las medidas más convenientes; fundamentar el informe de auditoría en los procesos judiciales, como son los casos que se llevan a los tribunales, normalmente asociados con fraudes y otros delitos.

c. Importancia

El auditor debe poner especial atención en la preparación de los papeles de trabajo. Su nitidez, orden, numeración y referencias de datos y labores de verificación llevadas a cabo, crean en los supervisores y otros superiores confianza en el auditor y en su trabajo.



Pero uno de los aspectos más importantes de los papeles de trabajo, sobretodo cuando se trata de Informes Especiales de Fraude, es que según las normas de auditoría generalmente aceptadas, deben ser recabados en original o con la formalidad exigida por la ley, en nuestro caso, autenticados por el custodio de su original y, por tanto, permiten confirmar la legalidad del material utilizado. Este elemento es fundamental en aquellas investigaciones de auditoría que utiliza la empresa para formar su demanda. Trasladado al plano judicial, cobra aun más importancia cuando se refiere a informes de auditoría producidos sin orden del juez o funcionario competente y que deben ser objeto de evaluación para efectos de la formación de su convicción.

d. Planeamiento

Dentro de la planificación de los exámenes de auditoría, el auditor debe incluir la planeación de los aspectos concernientes a los papeles de trabajo, tal como es tipo y forma del papel a utilizar, de manera que presente los datos y la evidencia de una manera concisa y efectiva y no sea necesario repetir los papeles de trabajo para incluir la información faltante.

e. Preparación

Se han señalado algunos principios que fundamentan la preparación de los papeles de trabajo, que son los siguientes:

1. Deben ser preparados partiendo del punto de vista de la inclusión de todos los datos necesarios.
2. Deberán incluirse en ellos los datos pertinentes.

3. Incluirán los datos que sustentan alguna afirmación o concepto expresado.
4. Presentarán todos los datos necesarios que han de respaldar la propiedad de los registros y operaciones.
5. Todos los papeles de trabajo deberán elaborarse con nitidez y ser matemáticamente exactos.
6. Deberán contener un enunciado conciso del trabajo ejecutado, en conexión con su preparación.

f. Clases

Se han propuesto clasificaciones tales como: papeles de trabajo de tipo general, específicos, notas del auditor y marcas de auditoría.

f.1. De tipo general: Son aquellos que no corresponden a una cuenta u operación específica y que por su naturaleza o significado tienen uso y aplicación general. Comprenden el borrador del informe; programas de auditoría; evaluación del control interno, hoja principal o sumaria; resumen de asientos de ajustes y reclasificaciones determinados por el auditor; resultados de entrevistas iniciales y otras de naturaleza general.

f.2. De tipo específico: Incluye cédulas principales de las cuentas del mayor general, preparados por el auditor; análisis de cuentas; confirmaciones recibidas; análisis de operaciones y actividades; resultados de entrevistas y conferencias específicas; cualquier otro documento relacionado con el examen, que directa o indirectamente se utilice para la sustentación del informe.

f.3. Notas del auditor: Entre los papeles de trabajo se cuentan las notas de los auditores, que sirven para registrar ciertos asuntos que deben recordarse para beneficio propio y del examen.

Existen tres tipos de notas de auditoría:

1. Las notas recordatorias, sobre asuntos pendientes de examen o aspectos en los que se debe reforzar la investigación, que se deben aclarar o terminar antes de emitir el informe.

2. Notas sobre observaciones, hallazgos, excepciones o deficiencias que se piensan incluir en las conclusiones del informe.

3. Notas que recogen las recomendaciones que se harán en el informe.

f.4. Marcas de auditoría.

Las marcas de auditoría son signos distintivos que hace el auditor para señalar el tipo de trabajo o prueba efectuada. Se registran tanto en los documentos de la entidad bajo examen como en los papeles de trabajo. Sirven para recordar al auditor las labores efectuadas.

Los auditores utilizan marcas con el fin de mantener registros de información futura para su propio uso y para fines de revisión y supervisión.

g. Archivo de los papeles de trabajo.

En vista de su importancia, los papeles de trabajo no pueden ser desechados, mas por el contrario, se archivan en atención a su frecuencia de uso. Es decir, una parte de ellos, que guarda relación directa y específica con la auditoría, se archiva separadamente de la otra, que incluye documentación de

carácter permanente, relacionada con la información propia de la empresa u organización auditada, que será usada en posteriores auditorías.

g.1. Archivos corrientes:

La primera categoría de archivos ha recibido la denominación de archivos corrientes, ya que en ella se incluye, principalmente, la información relacionada con las fases de la auditoría. El tipo de material que incluye es, la evaluación del control interno; análisis y otros papeles que respalden el examen efectuado; memorándum de las discusiones con funcionarios de la entidad y otros ejecutivos; correspondencia corriente; el programa de auditoría; papeles de trabajo de las cédulas confeccionadas.

g.2. Archivos permanentes:

Contiene información básica para auditorías subsiguientes. Este archivo incluye material de referencia como, el historial legislativo sobre el establecimiento de la entidad y sus programas y actividades; leyes y reglamentos de aplicaciones específicas; manual de políticas y procedimiento; organización y personal; evaluaciones del sistema de control interno; contratos a largo plazo; extractos de actas de junta directiva, accionistas, consejos administrativos, etc.; copia de los estados financieros auditados; entre otros.

h. Ordenamiento de los Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo, por su cantidad y calidad, deben estar organizados, ordenados lógicamente y, en este sentido, deben constar de un índice y de referencias cruzadas.

#### h.1. Índice

Permite mantener el orden de los papeles de trabajo, lo que permitirá su mejor manejo durante y después de la auditoría.

#### h.2. Referencias cruzadas

Se utilizan para señalar la relación existente entre los documentos. Su propósito es mostrar en forma objetiva las conexiones entre cuentas, cédulas, análisis, etc., relacionados entre sí.

#### i. Revisión de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben ser objeto de revisión, tanto por el auditor antes de elaborar y entregar su informe, como por cualquier destinatario de la auditoría. En el caso que nos interesa, es propicio advertir la importancia que involucran estos papeles, ya que si de ellos se desprende la solidez y consistencia del examen de auditoría, tanto más será si el examen ha sido producto de una orden judicial.

El auditor o supervisor toma en cuenta algunos aspectos importantes al momento de evaluar los papeles de trabajo, entre otros, se han mencionado los siguientes:

1. Conformidad con el programa de auditoría.
2. Precisión, confiabilidad, razonabilidad de la labor efectuada y aceptabilidad de los papeles de trabajo relacionados como evidencia de dicha labor.
3. Validez y racionalidad de las conclusiones alcanzadas.

4. Conformidad con las normas para la presentación de los papeles de trabajo.

#### G. OBJETIVO DE LAS AUDITORÍAS.

1. De las auditorías independientes o externas:

El objetivo mediato de una auditoría financiera, es verificar la confiabilidad de los estados financieros y rendir una opinión acerca de la razonabilidad en la presentación de tales estados.

Podrían señalarse como objetivos a largo plazo los de servir como guía para las decisiones futuras de la administración respecto a asuntos financieros, como pronósticos, control, análisis e información.

Para algunos, el objetivo inmediato de la auditoría externa, debe ser la detección de fraudes, aun cuando, en su mayoría, los Contadores opinan que no es su finalidad.

Holmes <sup>34</sup> estima que una auditoría independiente tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y documentos. Y, tienen la finalidad de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la gerencia y que presentan con equidad la situación financiera en una fecha determinada y los resultados de las operaciones durante un periodo que termina en esa fecha.

Este autor señala como objetivos de las auditorías independientes, las siguientes:

1. Informar independientemente sobre la situación financiera y las operaciones.
2. Que el contador independiente actúe como asesor y representante de los propietarios de la empresa y de la gerencia.
3. Descubrir errores e irregularidades.

Es importante destacar que el descubrimiento de errores e irregularidades dependerá del alcance de la auditoría. Tanto las auditorías financieras y operacionales, como las auditorías especiales financieras y operacionales, son capaces de detectar irregularidades.

Un ejemplo claro es el siguiente: antes de 1990, el Banco Nacional de Panamá y la Caja de Ahorros, entre otros, eran auditados por la firma Peat, Marwick & Mitchell, sin que de dichos Informes se desprendieran irregularidades. En el año 1991, el licenciado Rubén Darío Carles, Contralor General de la República, desplegó todo el personal de auditoría de la institución y dispuso la práctica de auditorías especiales, detalladas, de ambas entidades bancarias y otras, las cuales arrojaron innumerables casos de fraude y malos manejos, por millones de dólares, que no se detectaron en las auditorías anteriores. Naturalmente, el alcance de una y otra auditoría fue diferente, por lo que los resultados también lo fueron.

Sobre el particular, hemos visto opiniones recientes de auditores expertos como Richard W. Lott, quien estima que los auditores externos tratan de evitar

---

<sup>34</sup> Op. cit. : 1.

la responsabilidad por la detección del fraude, porque las empresas no pagan lo suficiente para compensar el esfuerzo adicional que se requiere para descubrir el fraude y se niegan a firmar documentos en los que se certifique que no hay fraude. Señala, además, que en contadas ocasiones se ha acusado a un auditor por la no detección de un fraude, de manera que ello deja dicha tarea en manos de los auditores internos o de auditorías externas que se comprometan a ello.

Por su parte, el contador Américo Quintero, organizador de la Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en el mes de septiembre de 2002, en la ciudad de Panamá, en entrevista concedida al diario La Prensa del viernes 14 de junio de 2002<sup>35</sup>, entre otras cosas, destacó la importancia de la ética del contador en la expedición de informes de auditoría y manifestó que “en cierto grado el auditor se compromete frente a su cliente, porque llega a tener demasiado peso económico sobre los honorarios de la firma”.

Lo anterior corrobora una vez más la importancia de la aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, como es la independencia del auditor, para lograr los objetivos de las auditorías.

## 2. De las Auditorías Gubernamentales:

Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, establece los siguientes objetivos primordiales de la auditoría gubernamental:

---

<sup>35</sup> Diario La Prensa (14 de junio de 2002: 49 A).



- a. Evaluar la eficiencia, efectividad y economía en el manejo de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.
- b. Evaluar la planificación del desarrollo y gestión del medio ambiente.
- c. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
- d. Dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de un ente.
- e. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos.
- f. Evaluar el funcionamiento de los sistemas de información de los entes públicos y propiciar su desarrollo como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría.
- g. Formular recomendaciones dirigidas a mejorar la estructura de control interno, contribuir al fortalecimiento de la gestión pública y promover su eficiencia operativa.

#### H. Forma de Presentación del Informe de Auditoría.

Existen dos tipos de Informes en lo que a su presentación se refiere, el Informe Corto y el Informe Largo.

1. El Informe Corto:

Aunque el contenido es básicamente el mismo, el Informe corto, que de ser financiero debe estar acompañado de los estados financieros, contiene una descripción del alcance o extensión de la auditoría, que incluye la descripción de procedimientos utilizados, comentarios, exposición de datos, análisis y estados financieros adicionales, si fuera el caso.

2. El Informe Largo:

El Informe largo presenta, además del contenido del de forma corta, información más detallada, presenta comentarios sobre las diferentes secciones de los estados financieros, datos estadísticos, explicaciones adicionales sobre situaciones específicas, otros comentarios explicativos sobre asuntos financieros o contables que el auditor estime conveniente o de interés para el cliente y el correspondiente dictamen.

Es importante destacar que, el Informe de Auditoría, si es financiero estará acompañado de los correspondientes estados y demás papeles de trabajo, además del dictamen u opinión del auditor; si es operacional y en él intervienen profesionales de otras ramas, no contendrá un dictamen, sino las respectivas conclusiones respecto al trabajo conjunto que se ha desarrollado y también adjuntará los correspondientes papeles de trabajo. En el caso de los Informes especiales de fraude, el Informe solo incluye los resultados de la auditoría, sin extenderse a una opinión del auditor.

## I. EL AUDITOR.

Una de las interrogantes previas a nuestra investigación consistía en: ¿Qué preparación profesional debe exigirse al auditor, en defecto de una reglamentación explícita?. La interrogante partía de la errada suposición de que la Auditoría, en nuestro medio, era una disciplina profesional independiente de la Contabilidad y que no estaba reglamentada por ley.

Por otra parte, los abogados que intervienen en procesos penales o civiles relacionados con delitos económicos o Contra la Administración Pública, cuestionan la falta de idoneidad de los auditores que refrendan los Informes de Auditoría.

Hemos visto casos penales en los que se acusa del ejercicio ilegal de una profesión a empleados de empresas privadas por emitir un informe de auditoría sin poseer licencia de contador público autorizado. Asimismo, veremos un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia relacionado con la necesidad o no, de dicha idoneidad, para emitir un Informe de Auditoría.

1. La Idoneidad del Auditor según la Ley 57 de 1º de Septiembre de 1978.

Durante nuestra investigación hemos observado que, respecto a la calificación que se requiere para ser considerado auditor, la mayoría de los contadores titulados sostienen que se requiere licencia de Contador Público Autorizado. Se sustentan en la Ley N°57 de 1º de septiembre de 1978 (Gaceta Oficial N°18,673 de 28 de septiembre de 1978). Otros, sostienen que la Ley

requiere ser reformada, ya que ampara las auditorías financieras, mas no las operativas ni las especiales.

Dice el artículo 1º de dicha Ley:

**“Artículo 1.** Son actos propios del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información relacionada con la función técnica de producir, de manera sistemática y estructural información cuantitativa, en términos monetarios, de las transacciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, y de los hechos económicos que las afectan y, de comunicar dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones de carácter financiero en relación con el desarrollo de sus actividades respectivas. También constituyen actos propios de la profesión de Contador Público Autorizado, los siguientes:

- a. El registro sistemático de las transacciones económicas y financieras;
- b. La preparación, análisis e interpretación de estados financieros, sus anexos y otra información financiera, así como la opinión o el dictamen sobre la razonabilidad de los mismos;
- c. El planeamiento, diseño, instalación o reformas de sistemas de contabilidad;
- d. La intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, así como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades;
- e. Los peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiera y contable;
- f. La consultoría sobre asuntos financieros, cuando estos impliquen informes de contabilidad;
- g. La dirección y supervisión de cualesquiera de los trabajos anteriormente mencionados;
- h. Refrendo a las declaraciones del impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas, en cualesquiera de los casos siguientes:
  - (i) Cuando se trate de personas naturales y jurídicas que se dediquen a actividades de cualquier índole cuyo capital neto sea mayor de cincuenta mil balboas (B/50,000.00) y,
  - (ii) Cuando se trate de personas naturales y jurídicas que tengan un volumen anual de ventas o ingresos brutos mayores de cincuenta mil balboas (B/.50,000.00).

- i. Todos aquellos actos en los que se requiere de la certificación o refrendo de informes, exposiciones y constancia de índole contable y financiera por parte de un Contador Público Autorizado conforme a las leyes especiales.
- j. Todos aquellos otros actos que se consideren como propios de la profesión de contabilidad, por la Junta Técnica de Contabilidad. “

La norma no menciona el término *auditoría*, pero si hemos leído atentamente los conceptos relativos a las auditorías, podremos advertir que las actividades señaladas en los literales b, d, i, de la norma transcrita, se refieren a las auditorías financieras.

No hemos encontrado un texto que explique la razón por la que la ley de contadores públicos autorizados únicamente incluye lo concerniente a las actividades propias de las auditorías financieras, pero es posible hacer algunas deducciones que nos parecen lógicas.

Como antes hemos mencionado, algunos contadores y estudiosos son partidarios de una postura según la cual las auditorías operativas son una extensión de la financiera, sosteniendo que ésta es una auditoría integral que debe abarcar la evaluación de la estructura de control interno y operaciones reales, aun cuando pudieran realizarse separadamente; por lo tanto, no es un tipo de auditoría diferente y debe realizarla el contador público autorizado, por ser parte de la auditoría financiera y estar reglamentada en la Ley N°57.

Otros sostienen una posición según la cual, si bien las auditorías operativas surgieron como una medida de complementación de éstas últimas, cobraron vida propia, llegando a constituirse en un tipo de auditoría diferente,

con características, alcance y objetivos, además de su destinatario, diferentes. A este criterio se refieren quienes hablan de auditorías integradas. Por lo tanto, según los partidarios de esta posición, las auditorías operacionales no están reglamentadas en la Ley N°57.

Lo cierto es que la Ley N°57 de 1° de septiembre de 1978, mencionada, exige licencia de Contador Público Autorizado a quienes realicen actividades propias de lo que conocemos como auditorías financieras, entre otras actividades.

La citada Ley al incorporar las auditorías financieras como función del Contador Público Autorizado, denota que la auditoría no es una profesión o disciplina independiente de la Contaduría, sino un servicio que constituye parte de las funciones propias del Contador Público Autorizado y está reglamentada por la misma. Si bien, no menciona la denominación *auditoría*, se refiere a ella cuando habla del análisis de los estados financieros y su correspondiente dictamen.

No obstante, la norma se limita a las actividades descritas sin entrar a regular las actividades propias de las auditorías operativas, como tampoco de las auditorías de investigación o especiales, con excepción de aquellas que involucren actividades descritas en la norma. De modo que se puede afirmar que las auditorías operativas y de investigación, en principio, y por las actividades que involucran, no están expresamente reglamentadas. Veamos paso a paso este tema y empecemos por el caso de los auditores internos.

## 2. La idoneidad de los auditores Internos.

Es común en nuestro medio, que contadores y expertos sin licencia de Contador Público Autorizado, realicen auditorías, tanto en la empresa privada como en la gubernamental.

Se da el caso de los auditores internos, quienes usualmente no son contadores públicos autorizados. Es común que los empresarios ahorren contratando a un contador sin idoneidad o a un conocedor de la materia sin licenciatura ni idoneidad, situación que también era común en el plano gubernamental - hasta que, mediante el Decreto del Contralor N°247 de 13 de diciembre de 1996, se exigió expresamente al auditor interno gubernamental, el título de contador público autorizado-. Al extremo que, profesionales de la Contabilidad han llegado a afirmar que para ser auditor interno no es preciso ser contador ni tener licencia de Contador Público Autorizado, mientras que para ser auditor externo, sí se requiere.

Ellos se basan, primero, en que la auditoría no es una profesión que adjudique el título de auditor a quien la practica, sino una actividad de verificación de datos financieros con fines específicos y, como tal, se denomina auditor a todo el que la ejerce. En segundo lugar, en el hecho de que los informes de auditoría interna, por lo general, no están destinados al público, por lo que, al no requerirse que den fe pública, pueden ser elaborados por un empleado de confianza de la Gerencia. Diferente es la cosa cuando se trata de un Director de Auditoría Interna o de refrendar algún informe que deba dar fe pública o ser oponible a terceros, para lo cual la citada Ley N°57, exige la

idoneidad. Esta situación ha llegado a ser tan común que, la misma profesión podría verse afectada por esta práctica.

Sobre el particular, podemos afirmar que es completamente permitido que un empresario contrate a quien prefiera para que labore en su empresa; la preparación y profesionalismo del empleado, en todo caso, genera riesgos para el empleador. No se le puede impedir que requiera a un empleado de su confianza un examen de auditoría para su consumo. La consecuencia lógica es que, por virtud de la Ley N°57, su opinión o conclusiones no dan fe pública. Ello se deduce del artículo 6° de la Ley 57, cuyo texto señala:

**“Artículo 6.** Sólo el Contador Público Autorizado podrá ejecutar los actos de la profesión *destinados a dar fe pública* a que se refiere el Artículo 1° de la presente Ley.” (El énfasis es nuestro)

Sin embargo, no ocurre lo mismo cuando se trata de emplear a un director, supervisor o jefe de Auditoría, caso en el cual deberá contratar a un Contador Público Autorizado, según exige el literal g del artículo 1° de la Ley N°57 que, al referirse a las tareas reservadas para los Contadores Públicos, señala: “g. La dirección y supervisión de cualquiera de los trabajos anteriormente mencionados.”

De modo que, un Informe de Auditoría Interna, en principio, puede ser preparado por un auditor no calificado, sea operativo o financiero, en este último caso su contenido no da fe pública, no es oponible a terceros. Pero, cuando se trata de auditorías financieras que deban prestar fe pública, que estén destinadas a un tercero ajeno a la Administración o que se pretenda hacer valer



ante terceros, deben ser realizadas por un Contador Público Autorizado, tal como hemos visto en párrafos anteriores. De manera que en estos casos el auditor, sea interno o externo, independiente o gubernamental, debe ser idóneo y poseer licencia de Contador Público Autorizado.

Es muy común que los empresarios detecten malos manejos de fondos u otro tipo de fraudes, de parte de sus empleados, a través de los Informes de auditoría interna, pues es la herramienta principal del empresario para controlar su actividad comercial.

Esto, no obstante, es solamente para las auditorías empresariales, ya que según el Decreto del Contralor N°247 de 1996, mencionado, los auditores internos gubernamentales, sin distinción del tipo de auditoría, deben tener licencia de Contador Público Autorizado.

### 3. La Idoneidad de los Auditores Gubernamentales.

La Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en su artículo 1º, le asignó la calificación de *técnica*, por la naturaleza de sus funciones. Señala la norma:

“Artículo 1. La Contraloría General de la República es un organismo estatal independiente, de carácter técnico, cuya misión es fiscalizar, regular y controlar los movimientos de los fondos y bienes públicos, y examinar, intervenir, fenecer y juzgar las cuentas relativas a los mismos. La Contraloría llevará, además, la contabilidad pública nacional; prescribirá los métodos y sistemas de contabilidad de las dependencias públicas; y dirigirá y formará la estadística nacional.”

Se critica en el foro de los contadores que la Contraloría sea la institución que controle y fiscalice los fondos y bienes del Estado y a la vez sea su propio auditor, cuando la finalidad de la auditoría como herramienta de trabajo es precisamente verificar los actos del contralor, con criterio independiente.

Sobre el carácter técnico o especializado de una entidad, queremos plantear el hecho de que éste obedece a dos aspectos, a saber, la especialidad en la labor que desempeña el ente y la especialidad del componente humano, en cuanto a su preparación para desempeñar tal labor. La primera se la da la Constitución Política y la segunda la Ley N°32 de 1984.

Una institución estatal, como es la Contraloría General de la República, no es más que un ente ficticio creado por la Ley. Su especialización o carácter técnico lo recibe por mandato de ley y es, por ende, formal. Pero su especialización o tecnicismo, materialmente, depende del componente humano y es por ello, que la Ley que la reglamenta se ajusta a los parámetros establecidos en la norma constitucional. Nos referimos a la Ley N° 32 que en sus artículos 5° a 9° trata de la organización de la entidad, dando potestad al titular para crear cualesquiera direcciones o departamentos sean necesarios para la consecución de sus fines, como libertad de nombramiento, pero garantizando que la selección del personal se basará en la idoneidad para desempeñar el cargo respectivo.

A pesar de tal categoría técnica y a diferencia de lo que establecía la Ley N°6 de 1° de febrero de 1941, anterior a la mencionada, por la cual se organizó la Contraloría General de la República, que exigía que para ser Contralor

General se requería ser ciudadano panameño por nacimiento, tener más de veinticinco años de edad y estar versado teórica y prácticamente en asuntos fiscales y de contabilidad, actualmente el Contralor puede carecer del dominio de la Contabilidad y Auditoría.

Precisamente por su carácter técnico o especializado, y a pesar de la existencia de las normas mencionadas, durante muchos años se ha venido cuestionando si el auditor de la Contraloría General de la República requiere título de contador público autorizado. En la práctica forense nos hemos encontrado con profesionales del derecho que opinan que el auditor de la Contraloría debe tener licencia de contador público autorizado sin importar de qué tipo de auditoría se trate. Incluso, muchos contadores públicos autorizados, a pesar de reconocer las carencias de la Ley N°57, estiman que por su naturaleza, las auditorías gubernamentales, de cualquier clase, deben ser efectuadas por un profesional idóneo, especialmente si pasan a constituir actos y cifras oficiales, cuyos informes forman parte de los anales de la institución y cuyo contenido da fe pública. Y, mal puede decirse que es un acto delegado y refrendado por el Contralor, cuando éste no siempre está calificado para este tipo de funciones.

Pese a la apreciación expuesta, esgrimida por abogados y contadores, que resulta bastante lógica y consecuente, no puede restarse valor a las auditorías realizadas por los funcionarios de la Contraloría General de la República, ya que, como hemos visto, solo las actividades expresamente

consagradas en el artículo 1º de la Ley 57 de 1978, están reservadas al contador público autorizado.

La Dirección que reúne mayor cantidad de auditores en la Contraloría General es la Dirección General de Auditoría, que cuenta actualmente -según las estadísticas obtenidas del DECEF, año 2001- con 146 funcionarios entre supervisores, jefes y auditores, de los cuales el 82% posee licencia de Contador Público Autorizado, y el resto cursa estudios de contabilidad. Y, se encuentra en pleno auge el Instituto Superior de Fiscalización, creado con el apoyo de entidades extranjeras, entre las cuales se cuenta la Universidad Complutense de Madrid, que está destinado a impartir cursos de Maestrías y licenciaturas, además de la capacitación continua y permanente del funcionario de la Contraloría General de la República.

Como práctica de vieja data, según pudimos observar durante nuestra investigación, la Contraloría General de la República designa funcionarios con licencia de contador público autorizado para la realización de auditorías financieras. En principio, estas auditorías son refrendadas por el Director General de Auditoría, quien debe poseer licencia de Contador Público Autorizado, en virtud del artículo 1º de la Ley N°57 y del mencionado Decreto N° 247 de 1996, del Contralor General.

Asimismo, la Contraloría General efectuó auditorías operativas designando auditores que no poseen licencia de contador público autorizado. Pero, ello tiene fundamento en el hecho de que la Ley N°57 citada, única que regula la profesión de Contador Público Autorizado, no incluye en su texto una

reglamentación especial para las auditorías operativas, como antes hemos expresado. Tal vez esa sea una razón por la cual las normas relativas a informes especiales no distinguían la calidad del auditor (antes del Decreto No.247), pues, las operativas, a diferencia de las financieras podían ser realizadas por cualquier funcionario experto; de manera que al departamento de auditoría competente le correspondía asignar al funcionario calificado según el tipo de auditoría.

En el caso de los exámenes de auditoría para la detección de irregularidades o de fraude, existe una particularidad, que veremos más adelante, respecto a la necesidad o no de idoneidad; y, para los que se vierten en un Informe de Antecedentes dirigido a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República, se ha dicho que no es necesario que el auditor posea licencia de Contador Público Autorizado. Veamos lo concerniente al Informe de Antecedentes, en el cual no ahondaremos más que lo necesario.

- a. El caso de los Informes de Antecedentes de la Contraloría General de la República.

Los abogados confundían, y aún confunden, el procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial con el proceso penal, estimando, entre otras cosas, que el Informe de Antecedentes que sirve al primero es una prueba pericial y que, como tal, debe reunir los requisitos establecidos en el

código judicial y, por otra parte, sostienen que los informes de auditoría están reservados para los Contadores Públicos Autorizados.

Puede que esta idea haya surgido por razón de que un mismo examen de auditoría de investigación, sirve de base para la elaboración del Informe de auditoría de fraude, dirigido al Ministerio Público u otras autoridades jurisdiccionales y al Informe de Antecedentes dirigido a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial.

Pero, es importante aclarar que el Informe de Antecedentes que se elabora para la Dirección de Responsabilidad Patrimonial no es un peritaje judicial, aunque técnicamente puede considerarse una experticia por su naturaleza técnica. Se trata, propiamente, de un informe de auditoría especial, con características particulares y requisitos expresamente establecidos en el Decreto de Gabinete N°36 de 1990 y N° 65 del mismo año. Esto es, se trata de un informe creado y regulado *ex profeso*, expresa y exclusivamente para la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, por mandato de la Ley y que debe regirse, en su contenido y forma, por las normas citadas, no por el código judicial.

Este Informe especial equivale, en el procedimiento administrativo de determinación de responsabilidad patrimonial, a lo que en el proceso penal viene a ser la instrucción del sumario. Ello es así porque la función de examinar y de juzgar las cuentas de los funcionarios públicos de manejo y terceros relacionados con el Estado, corresponde a la Contraloría General de la República, que la ejerce mediante la Dirección de Responsabilidad Patrimonial.

Respecto a la necesidad de idoneidad del auditor que elabora el Informe de Antecedentes, contra la Resolución N°5-93 de 30 de noviembre de 1993, emitida por la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República, se interpuso demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, para que se declarara nula por ilegal y se hicieran otras declaraciones.

Dentro del mencionado proceso contencioso administrativo, el interesado presentó recurso de apelación contra la resolución de 11 de enero de 1995, por la cual se admitieron unas pruebas y se negaron otras. La prueba negada, que le interesaba al apelante, consistía en que se solicitara una certificación al Colegio de Contadores Públicos Autorizados para determinar si los auditores de la Contraloría General, que hicieron el Informe de Antecedentes que sirvió de fundamento al procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial, eran contadores públicos autorizados.

El apelante partía del hecho de que la auditoría realizada no era prueba válida en el proceso ya que los auditores no eran idóneos.

La Corte resolvió confirmar la resolución apelada, y su fundamento está estrictamente vinculado a las normas que rigen el procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial y rigen para la Contraloría General de la República. Por ello, somos de la opinión que dicho criterio no aplica a la jurisdicción penal.

El mencionado auto se refiere a la facultad del Contralor de designar a un funcionario para la elaboración del Informe de Auditoría y de Antecedentes. En

el auto, la Sala Tercera hace alusión a las funciones asignadas por la Constitución a la Contraloría General de la República, para fiscalizar, regular y controlar todos los actos de manejo de fondos y de bienes públicos a fin de que se realicen con corrección y según lo manda la ley, como para hacer inspecciones o investigaciones tendentes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos. Valga aclarar que el artículo 276 se refiere literalmente a la Contraloría General de la República, como institución y no al Contralor, propiamente, como anota el fallo.

Menciona seguidamente que las mismas funciones están consagradas en los numerales 2º y 4º del artículo 11 de la Ley 32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General. Aclaremos, asimismo, que dicho artículo, a diferencia del artículo 55 de la misma ley, se refiere a las atribuciones de la Contraloría General de la República y no del Contralor, como afirma el fallo en cuestión.

Alude, el fallo, igualmente, a la facultad de delegación de funciones del Contralor, contenidas en el literal ñ) del artículo 55 de la citada Ley 32. Pero este artículo, como mencionamos antes, a diferencia del artículo 11, sí enumera las atribuciones del Contralor General, y en su último literal ñ), le faculta a delegar dichas atribuciones, es decir, las consagradas en el mismo artículo, no las del artículo 11º de la Ley 32 y 276 constitucional, antes mencionados; y, entre estas funciones no está la de efectuar las investigaciones, sino la de “ordenarlas”, según el literal f).

Es decir, las atribuciones de la Contraloría, como institución, están enumeradas en el artículo 11º y las del Contralor en el artículo 55, de modo que



se trata de distintas funciones, debiendo estas últimas ser ejercidas de manera directa y personal, salvo aquellas que según la misma norma pueden ser delegadas, pues el artículo cita literales que abarca funciones no delegables, como la mencionada en el literal f) citado.

No obstante, menciona el fallo la facultad del Contralor de “delegar sus atribuciones en otros funcionarios de la Contraloría siendo el Contralor General, quien mediante reglamento determina los requisitos exigidos para desempeñar cada cargo, los deberes y las responsabilidades inherentes al mismo, conforme al artículo 5 de la Ley 32 de 1984.”

Según el texto anterior, tomado del fallo en cuestión, todas las atribuciones referidas, incluidas las de la Contraloría y del Contralor, indistintamente, pueden ser delegadas por éste a los funcionarios de la institución, con fundamento en el citado artículo 55; y, por tanto, la función de investigar, que se atribuye al Contralor, puede ser delegada por éste a cualquier funcionario.

Pero no se deben confundir las atribuciones de la Contraloría como institución, las cuales no son delegadas, sino asignadas a las distintas direcciones y oficinas, creadas por el Contralor General para tales fines, cuyos funcionarios dependerán y serán nombrados por el Contralor, según los requisitos establecidos en el reglamento que para tal efecto dictará, según el artículo 5º de la Ley Orgánica, con las atribuciones especialmente encomendadas al Contralor por la misma ley, que son delegables según antes mencionamos.

Sigue señalando el auto que en virtud de la facultad otorgada en los artículos 5º, 11º, 55º de la Ley 32 y 276 de la Constitución, el Contralor emitió el Decreto N°65 de 23 de marzo de 1990, contentivo del reglamento de determinación de responsabilidades, en el que se establece que la *unidad encargada* del examen de una cuenta dicta la correspondiente resolución de finiquito y envía una copia de esta a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial; que, cuando se inicia un examen especial de una cuenta, áudito o investigación ordenado por el Contralor, el *funcionario encargado* lo comunicará al servidor público involucrado para que concurra al examen; que, si del informe que se elabora aparecen hechos que conllevan responsabilidad de cualquier persona, el *funcionario encargado* de dicho examen debe requerir al Director de Asesoría Legal de la Contraloría la designación de un abogado que colabore en la preparación del Informe de Antecedentes.

Concluyendo que “Observa el resto de los Magistrados de la Sala, que la persona encargada de hacer la investigación, examen o áudito ordenado por el Contralor, es un funcionario público en quien se delega esta función, con fundamento en la Ley. No se refiere ninguna de las normas mencionadas, al hecho de que específicamente este funcionario tenga que ser un Contador Público Autorizado, como lo pretende probar el apelante a través de la certificación del Colegio Nacional de Contadores Públicos Autorizados...”

Valga mencionar que la facultad de reglamentar el procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial, esto es, expedir el Decreto N°65 mencionado, quedó expresamente consagrado en el Decreto de Gabinete N°36

de 10 de febrero de 1990, que creó la Dirección de Responsabilidad Patrimonial y asignó sus funciones.

Sin embargo, siguiendo las normas citadas en el Auto cuestionado, no se trata en realidad de una delegación de funciones del Contralor a un funcionario, sino, tal como se desprende claramente del artículo 5º de la Ley 32, se trata de un funcionario nombrado por el Contralor en la oficina encargada para realizar las investigaciones de auditoría, dirigidas a detectar las irregularidades generadoras de lesión patrimonial en perjuicio del Estado, que en la fecha del auto era la Dirección General de Auditoría. No se discute la facultad del Contralor para reasignar o atribuir funciones a los funcionarios de la institución, sino de mostrar simple lo que es simple; en este caso, como en todos, se siguieron los trámites preestablecidos sin que mediaran más delegaciones que las expresamente establecidas en el Reglamento y en la Ley 32 de 1984.

Dicho artículo 5º citado en el Auto, forma parte del capítulo relativo a la “Organización” de la Contraloría, y como toda ley, debe ser evaluado en su conjunto. Si bien se consagra la facultad del Contralor de nombrar a los funcionarios de la institución, hay que examinar que, en los artículos siguientes, 8º y 9º, se prevé que el personal sea seleccionado conforme a un reglamento interno que establezca la clasificación de cargos y de selección “que garantice que el escogido es *idóneo* para desempeñar el cargo respectivo”. Mal puede concebirse que un examen de auditoría contable sea realizado por un arquitecto o por una secretaria, a menos que sean también *idóneos* en la materia.

Agrega la Corte que, además es el Director de Auditoría General quien aprueba el examen de auditoría y el Informe de Antecedentes y lo remite a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial. Aclaramos que esta facultad fue extendida a todos los Directores de la Contraloría en el año 1996 y no todos los directores son contadores, como es el caso de la Dirección de Ingeniería o de Gestión Ambiental.

Este último argumento parece mencionado para afianzar la posición del Tribunal, dando la apariencia de que es el Director quien se hace responsable del Informe final, como sucede en algunas entidades estatales. Pero, resulta que, aunque el Director General de Auditoría, según la Ley 57 de 1978, debe ser un Contador Público Autorizado y en efecto lo es, cuando las partes que resultan involucradas en el Informe y llamadas a responder patrimonialmente, requieren la comparecencia del auditor, quien responde por lo actuado es quien lo refrenda, y quien lo refrenda es el funcionario encargado y no el Director de Auditoría, éste únicamente se limita a manifestar en nota a parte, que aprueba el respectivo Informe. Si el personal no idóneo se limitara a la recopilación de información y el Director de Auditoría realizara la evaluación de fondo y refrendara el Informe, otra cosa sería, ya que él respondería de sus resultados, pero no es el caso. Se estaría perdiendo de vista que el examen de auditoría es una actividad humana, un ejercicio intelectual que se prefiere deducido de un sujeto calificado.

El licenciado Heriberto Araúz<sup>36</sup>, al referirse a los Informes de Antecedentes, elaborados especialmente para la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, comparte la postura de la Corte Suprema de Justicia, respecto a que el funcionario que lo elabora no requiere poseer el título de Contador Público Autorizado y extiende su criterio a que ni siquiera es necesario que sea un auditor, fundamentándose en el contenido del artículo 5º del Decreto de Gabinete N°36 de 1990. Esta posición, sin embargo, obvió lo dispuesto en el Decreto del Contralor No.247 de 1996 y las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá.

El Decreto N°65, en efecto, no exige al funcionario encargado idoneidad o licencia de Contador Público Autorizado, ni establece nada sobre el particular; el trámite de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial se adelanta con el Informe que haga un funcionario de la Contraloría. Pero, se refiere a una persona nombrada en dicha entidad fiscalizadora no a un funcionario sin idoneidad. Resulta que tal Decreto fue dictado para reglamentar un procedimiento administrativo, a cargo de una institución y, por ende, a cargo de un funcionario de la institución, no para reglamentar el nombramiento de auditores. Corresponde en todo caso al Contralor, designar funcionarios capacitados para las funciones asignadas, tal como prevé el artículo 5º de la Ley 32. Y, en este sentido, debe actuar en apego a las leyes de la República.

Por otra parte, no es el Informe de Antecedentes el que requiere de un auditor calificado, propiamente, es el informe de auditoría especial el que debe

---

<sup>36</sup> ARAÚZ SANCHEZ (1998: 157).

ser elaborado por un contador público autorizado. Sin embargo, el Decreto No.65 establece que el funcionario que realizó el áudito especial debe ser quien elabore el de antecedentes, tal como se apreciará más claramente al examinar la naturaleza del informe de antecedentes y su valoración en el proceso penal.

b. Nuestra Postura respecto al Informe de Antecedentes.

Si ahondamos un poco más en la materia, veremos que el Contralor General de la República, si bien atiende a la facultad que le confiere el artículo 5º de la Ley 32 –que no debe interpretarse aislado del resto de los artículos que componen el Título II de la Ley 32- no puede apartarse del contexto de la Ley Nº57, que define qué actividades están reservadas para los contadores públicos autorizados, ya que ni aquélla ni ninguna otra norma le autoriza a infringir la ley. Y, es que su calidad de ente contralor especializado le da el primer lugar en la aplicación de las normas que rigen la profesión de Contador Público Autorizado y las actividades propias de éste, normas que, además, son cónsonas con las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (Cfr.Normas Generales).

El Informe de Antecedentes, no es una prueba técnica, es una formulación de cargos fundamentada en un informe de auditoría especial, sea que se realice éste a la vez que el de antecedentes o que sea previo, que sirve al procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial. Dicho informe de auditoría especial sí debe ceñirse a la ley, a las Normas de Auditoría Gubernamental y demás normas vigentes.

Valga aclarar que los Informes de Auditoría de la Contraloría, de todo tipo, señalan en su texto que han sido elaborados de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá.

Las Normas de Auditoría Gubernamental, de carácter general, emitidas por la Contraloría General (p.7, texto de 1996), exigen la idoneidad del personal que realiza la auditoría. A tal efecto señala:

“Los profesionales designados para realizar la auditoría gubernamental poseerán la capacidad técnica **y legal**, el entrenamiento y la experiencia necesarias para lograr los objetivos establecidos para cada examen **de acuerdo a lo señalado en la ley que regula su profesión**.

La Contraloría General de la República garantizará el ejercicio efectivo de las funciones de su personal, de los auditores internos de los entes públicos y de las firmas privadas de auditoría contratadas, por medio de la estricta observancia de la Normas Generales de Auditoría Gubernamental y Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental.

La Contraloría General de la República y las entidades públicas que cuenten con unidad de auditoría interna, establecerán un programa coordinado de actualización y educación continua para garantizar la capacidad y aptitud profesional de los auditores.” (El énfasis es nuestro).

El texto citado fue adoptado en 1996, antes del fallo aludido; sin embargo, existía un texto publicado por la Contraloría General en el año 1991, denominado “Manual Técnico sobre Normas de Auditoría para la Contraloría General de la República”, que en su contenido era fundamentalmente igual. Este Manual Técnico, no obstante, no fue adoptado mediante Decreto del Contralor ni era de obligatorio acatamiento, no encontramos en los archivos de la institución ningún acto administrativo que así lo exigiera. Durante ese período

1990-1996, algunos informes de auditoría y de antecedentes expresamente señalaban la aplicación de las citadas Normas, otros, no.

Pero, después de una revisión de la Ley N°57, en especial del artículo 1º, resulta fácil colegir que la exclusividad del CPA atiende al acto de interpretar, verificar, analizar, opinar y dictaminar sobre registros, actividades y operaciones de índole financiera. Como ley de la República rige para todos los ciudadanos sin excepción y la Ley 32 de 1984, no le es contraria.

Si bien, la Ley 32 de 1984 es posterior y especial, no exime expresamente al funcionario de la Contraloría del requisito establecido en la Ley que regula su profesión, además de que, como antes vimos, en el mismo capítulo relacionado con la organización de la institución (art.8 y 9), complementa la facultad de nombramiento que confiere al Contralor al establecer que estará sujeto a reglas de mérito que garanticen la idoneidad del funcionario.

La mayoría de las auditorías especiales, sino todas, involucra el examen de registros de contabilidad, su comprobación y verificación, con el fin de acreditar una lesión al patrimonio del Estado y su correspondiente cuantía. Pero, por una parte, debemos recordar que las auditorías especiales pudieran o no incorporar materia de auditoría financiera y, por ello, no es posible en la normativa citada definir si se requiere o no la idoneidad. Por otro lado, el Informe de Antecedentes, que es lo que se crea y regula en los Decretos de Gabinete No.36 y Decreto No.65 de 1990, no es un informe de auditoría y el funcionario que lo elabora, según ambos decretos, debe ser el mismo que realizó el examen de auditoría especial, de manera que es la norma que



reglamenta las auditorías especiales la que debe definir la calificación del auditor.

Casos como los del Banco Nacional de Panamá, la Caja de Ahorros, involucran sin lugar a dudas actividades tanto financieras como operativas. Las auditorías especiales de investigación de dichas entidades involucran el examen de las cuentas de banco, con el fin de verificar el correcto uso de las cuentas, el giro de cheques, si fueron pagados, a quién y si el concepto imputado era correcto. En muchos casos se trataba de cheques expedidos a favor de terceros que no habían ofrecido contraprestación alguna al Estado o que estaban destinados al uso personal de algún funcionario o tercero o, sencillamente, los endosantes eran inexistentes; y, al verificar la transacción se pudo detectar esta irregularidad, que era una forma de sustracción de fondos del Banco. Dicha investigación involucró, por tanto, la verificación o comprobación de los registros de contabilidad.

El fallo aludido en párrafos anteriores se dictó bajo una perspectiva muy limitada, quedando rezagada en la facultad del Contralor de nombrar a sus funcionarios, sin entrar a examinar las normas vigentes que orientaban esa facultad.

En consecuencia, opinamos que el Informe de Antecedentes, en estricto sentido, no requiere idoneidad del auditor, mas que por extensión expresa de la norma, que exige que sea elaborado por quien realizó el áudito, el cual sí debe ser refrendado por un contador público autorizado cuando involucre la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de registros de

contabilidad, como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades, sin perjuicio de lo establecido en el Decreto No. 247 de 1996, que exige idoneidad a todos los auditores, independientemente del tipo de auditoría contable. Y, es irrelevante que sea el Director de Auditoría General o de cualquier otra Dirección quien lo apruebe, ya que la Norma de Auditoría Gubernamental, como se aprecia en su texto antes transcrito, se refiere a “los profesionales designados para realizar la auditoría gubernamental”.

Antes del año 2000, la única Dirección autorizada para elaborar los informes de antecedentes era la Dirección General de Auditoría; como quiera que el informe especial de auditoría venía elaborado por los funcionarios de otras direcciones administrativas de la Contraloría, que al detectar irregularidades o fraudes levantaban su informe y los pasaban a la Dirección General de Auditoría, ésta procedía a formular directamente el informe de antecedentes; pero al hacerlo, el auditor se veía obligado a verificar los datos proporcionados en el examen de auditoría especial, lo cual provocaba cambios o correcciones que no se incorporaban al informe de auditoría especial sino que directamente se incorporaban al informe de antecedentes. Esto provocó que el informe de antecedentes se convirtiera en más de lo que debía ser, es decir, en un examen de auditoría especial y formulación de cargos a la vez. Es por eso que el informe de antecedentes se prestó para confusiones respecto a su naturaleza. Aunque, a pesar de que se está dando cumplimiento al Decreto de Gabinete en cuanto el auditor que hizo el informe especial sea el mismo que elabore el de Antecedentes, estas situaciones persisten, ya que por distintas

razones no siempre es posible que sea el mismo auditor y el último siempre se ve obligado a verificar datos no recabados ni analizados por él, pudiendo generar cambios sustanciales en el resultado final.

4. El auditor en el Informe de Auditoría Especial de Fraude o Auditoría Forense.

Como hemos visto, el concepto de auditoría no está recogido en la Ley N°57, por lo que no puede decirse que algún tipo de auditoría en especial, esté reglamentado por ella. Lo que reglamenta la norma son las actividades que deben ser desempeñadas por un contador público autorizado.

En principio, todas las auditorías implican investigación. No obstante, la auditoría especial de investigación a que nos referimos, implica el examen que se realiza en un ente, área o una actividad u operación específica, respecto a la que se ha detectado la posible existencia de irregularidades o fraudes y abarca la recopilación de la evidencia en la que se sustentan sus resultados. Una auditoría forense puede hacerse en materia jurídica, informática, financiera, operativa, etcétera.

Se trata de un concepto muy genérico y su naturaleza depende de la materia sobre la que recae. Por ello, si recae en elementos de carácter financiero, y por tanto, requiere la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, la certificación o dictamen de exactitudes o veracidades, entonces debe ser efectuada por un contador público

autorizado, según exige el literal *d* del artículo 1º de la Ley N°57; de lo contrario, puede ser realizada por cualquier persona experta en la materia.

Muchas auditorías forenses son efectuadas por un equipo de trabajo en el cual se incluyen contadores públicos y profesionales de otras ramas. Pero resulta lógico que si se está indagando en libros y expedientes de una empresa, sea preciso ser un contador. Los profesionales involucrados pueden desempeñar diferentes funciones para lograr el fin perseguido, pero en nuestra legislación la parte relacionada con el examen de libros, registros y transacciones contables o cualquier actividad enunciada en el artículo 1º de la Ley 57, debe ser realizada por un contador público autorizado, quien se hace responsable de su labor.

Antes de 1996, las auditorías operativas y especiales de fraude o investigación de la Contraloría General, las realizaban auditores que en algunos casos carecían de idoneidad, en otros sí la tenían; pues, el criterio al respecto era que no estaban reglamentadas las actividades propias de las auditorías operativas ni la especial de fraude y que, por tanto, ambas podían ser realizadas por auditores que no necesariamente fueran contadores públicos autorizados. Según conversaciones sostenidas con auditores que cuentan con más de veinte años de experiencia en esta institución, se mantiene ese criterio, pero la Contraloría General de la República adoptó la práctica de asignar contadores públicos autorizados para la realización y supervisión de todo tipo de auditoría, especialmente los exámenes solicitados por otras autoridades, esto es, los peritajes y los informes de auditoría especial de fraude que de oficio se remiten a

tales autoridades. Ello, según la opinión de algunos funcionarios y según se deduce de la gestión de los Contralores Generales de esta década, se ha debido al interés de proporcionarle a la entidad un verdadero carácter técnico, especializado.

Adicional a lo expuesto, el literal e del citado artículo 1º de la Ley N°57, establece que los peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier índole, deben ser efectuados por Contadores Públicos Autorizados, siempre que recaigan sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiera y contable, razón que obliga a las partes en un proceso, o a la entidad gubernamental, a designar contadores idóneos para efectuar tales pericias.

Hemos podido detectar que, en el plano gubernamental, algunos auditores piensan que cuando el informe de auditoría es para uso de la propia institución que audita no se debe exigir idoneidad, lo asemejan al informe de auditoría interna; pero, cuando es para uso externo, como en el caso antes mencionado entonces debe firmarlo un contador idóneo. No compartimos este punto de vista, ya que las auditorías que efectúa la Contraloría, a menos que sea a sí misma, siempre es externa con relación a la entidad auditada, y por otro lado, el resultado de su gestión de auditoría, de la índole que fuere, siempre dará fe pública y será de carácter oficial. Esta última es una razón por la que en el proceso penal, se le asigna valor probatorio al Informe de Auditoría de la Contraloría General de la República, salvo prueba en contrario. Además, y es concluyente, el Decreto del Contralor No. 247, tantas veces citado, exige licencia de Contador Público Autorizado a todos los auditores del sector gubernamental.

En el proceso penal el auditor debe ser idóneo. La Contraloría General de República, usualmente designa dos auditores para una investigación especial, o un auditor y un supervisor, no siempre ambos son contadores públicos autorizados. Según las normas de auditoría gubernamental e internacional, el supervisor siempre debe ser idóneo, y para efectos del proceso penal, el que de los dos firmantes refrende y ratifique el informe, debe ser idóneo. Pero en el proceso penal, basta que de los dos auditores que confeccionaron el Informe uno sea idóneo, aunque vale observar que debe tratarse de aquel que verificó los datos financieros y por tanto se hace responsable de los resultados obtenidos. Dentro del proceso seguido contra el Embajador de Panamá en Cuba, por presunto delito de peculado, el defensor alegó que los auditores no eran idóneos. En fallo de la Casación emitido por la Corte Suprema de Justicia, fechado 21 de abril de 1994, cuyo ponente fue el Magistrado Carlos Muñoz Pope, se dejó claro que el perito contable debe ser idóneo, tal como lo exige el artículo 958 del código judicial:

"Distinta, por otra parte, sería la situación si ninguno de los peritos fuera Contador Público Autorizado, ya que en ese caso el informe pericial habría carecido de valor por no ostentar los peritos la idoneidad profesional requerida por esta clase de informes.

Un solo perito idóneo basta para la validez de la prueba pericial, ya que se deduce del artículo 953 que se puede nombrar un solo perito para que auxilie al juzgador."

En conclusión, el Informe de auditoría forense o de irregularidades, a nuestro juicio, puede ser realizado por cualquier auditor, salvo que implique la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de registros de

En el proceso penal el auditor debe ser idóneo. La Contraloría General de República, usualmente designa dos auditores para una investigación especial, o un auditor y un supervisor, no siempre ambos son contadores públicos autorizados. Según las normas de auditoría gubernamental e internacional, el supervisor siempre debe ser idóneo, y para efectos del proceso penal, el que de los dos firmantes refrende y ratifique el informe, debe ser idóneo. Pero en el proceso penal, basta que de los dos auditores que confeccionaron el Informe uno sea idóneo, aunque vale observar que debe tratarse de aquel que verificó los datos financieros y por tanto se hace responsable de los resultados obtenidos. Dentro del proceso seguido contra el Embajador de Panamá en Cuba, por presunto delito de peculado, el defensor alegó que los auditores no eran idóneos. En fallo de la Casación emitido por la Corte Suprema de Justicia, fechado 21 de abril de 1994, cuyo ponente fue el Magistrado Carlos Muñoz Pope, se dejó claro que el perito contable debe ser idóneo, tal como lo exige el artículo 958 del código judicial:

"Distinta, por otra parte, sería la situación si ninguno de los peritos fuera Contador Público Autorizado, ya que en ese caso el informe pericial habría carecido de valor por no ostentar los peritos la idoneidad profesional requerida por esta clase de informes.

Un solo perito idóneo basta para la validez de la prueba pericial, ya que se deduce del artículo 953 que se puede nombrar un solo perito para que auxilie al juzgador."

En conclusión, el Informe de auditoría forense o de irregularidades, a nuestro juicio, puede ser realizado por cualquier auditor, salvo que implique la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de registros de

relacionados con las operaciones normales comerciales, fusiones y consolidaciones, administraciones judiciales, reorganización de sociedades anónimas, actividades de organismos gubernamentales, servicios relacionados con leyes y disposiciones sobre emisión de valores bursátiles, asesoramiento de la dirección general de las empresas y otros más. De manera que el contador público se hace auditor mediante el dominio y experiencia en los procedimientos y técnicas modernas de evaluación de todas las actividades que en el transcurso de la historia se han adicionado a la contabilidad.

Así, Antequera y Holmes, incluyen la labor de auditoría entre las funciones que cada vez más, con el paso del tiempo y el avance tecnológico moderno, ha venido asumiendo del contador público autorizado.

Holmes<sup>38</sup>, menciona los siguientes atributos para ser reconocido auditor: idealismo, cultura, capacidad dirigente, personalidad, carácter, capacidad y agilidad mental, experiencia y estudios como contador profesional, capacidad constructiva, dominio de los procedimientos y prácticas modernas de auditoría, conocimiento completo de las operaciones prácticas de la contabilidad moderna, estudio de los procedimientos de tributación locales, estatales y federales, un conocimiento amplio de contabilidad de costos, conocimiento de la preparación y control del presupuesto, conocimiento de los procedimientos contables gubernamentales, capacidad para instalar sistemas contables y sistemas de trabajo en la oficina, estudio de legislación mercantil, dominio del idioma,

---

<sup>37</sup> Op. Cit. :4.

<sup>38</sup> Ibidem.



conocimiento sólido de organización y operación comerciales, amplios conocimientos financieros.

Tal vez la situación del contador puede compararse en alguna medida con la del abogado, en cuanto un abogado, una vez graduado y con la correspondiente licencia de idoneidad, puede ejercer su labor en cualquier rama del Derecho. Pero no es reconocido *penalista* un abogado que ocasionalmente ejerce en los tribunales penales, que uno que, además de ejercer y por consiguiente tener mucha experiencia en la materia, se destaca por ser un estudioso de esa rama, realiza investigaciones, publica textos y artículos y se mantiene actualizado. Es similar el contador, quien al graduarse y obtener su licencia para ejercer y refrendar documentos o actuaciones propias de la contabilidad, se dedica a las auditorías, en su aspecto práctico y teórico, y se mantiene actualizado e investigando y publicando temas propios de esa materia.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos Autorizados<sup>39</sup>, en cambio, ha señalado que las auditorías operativas no son privativas del contador público autorizado.

## 6. Nuestra Conclusión.

Lo anterior nos lleva a concluir que, para realizar auditorías financieras o especiales financieras, para realizar cualquier auditoría que implique la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades,

como para practicar peritajes judiciales, administrativos o de cualquier índole que recaigan en transacciones u operaciones contables o financieras, por imperio de la Ley N°57 de 1978, es preciso poseer título de Contador Público Autorizado.

Contrario sensu, las auditorías contables operativas o especiales que no impliquen las actividades antes mencionadas, con excepción de las gubernamentales, no están reglamentadas en la ley, por lo que no se requiere poseer título de contador público autorizado; aunque en nuestra opinión, el contador titulado y experimentado, por preparación académica, experiencia y madurez en la materia es el más capacitado para realizarlas.

Asimismo, opinamos que en materia de auditoría forense, la investigación puede involucrar un sinnúmero de profesionales de distintas ramas, de manera que la investigación la realice el profesional adecuado al tipo de documento o actividad a investigar, pero cuando se trate de alguna actividad enunciada en el artículo 1º de la ley 57, ésta debe desempeñarla un contador público autorizado, y cada cual debe responder de la calidad de su trabajo, aun cuando los resultados se presenten en un solo documento.

#### J. Ética Profesional y Responsabilidad Legal del Auditor.

Sucede con los contadores como con la mayoría, sino todas, las demás profesiones reglamentadas y como consecuencia del principio universal de que no hay acto sin consecuencia. Toda acción tiene una reacción y una

---

<sup>39</sup> Op. cit.: 24.

consecuencia derivada de ella. La forma de conducirse de un profesional dice mucho de su trabajo, y el profesionalismo, la efectividad, pulcritud y lealtad en su labor generan con el paso del tiempo la fama y reputación del profesional; pero, como quiera que la humanidad no camina en un mismo sendero de rectitud, ha sido preciso establecer formalmente normas de ética y de responsabilidad legal para todo profesional.

En el plano legal, las consecuencias pueden ser disciplinarias o administrativas, civiles o patrimoniales y penales. En el plano ético son de carácter moral.

#### 1. Ética Profesional.

La ética es un sistema de principios morales, íntimamente vinculada a la integridad moral, independencia de criterio y disciplina, que regula el desempeño del trabajo. La fama o reconocimiento profesional, dependen de esta característica, de la reputación, seriedad y cumplimiento estricto de las normas éticas y profesionales por parte del auditor o firma de contadores, y es el que aporta credibilidad a su trabajo. Tal es, que el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, ha erigido para sus miembros un código de ética que entre otras, establece reglas para la práctica profesional, las relaciones profesionales entre contadores y clientes, con los accionistas de una empresa, exigiendo enfáticamente la independencia en el trabajo y ausencia absoluta de relaciones entre el cliente y el contador, como garantía de independencia.

En Panamá, también cuentan los contadores con un código de ética que recoge principios similares. Mediante Ley 57 de 1978 se confirió facultad a la Junta Técnica de Contabilidad para la elaboración del Código de Ética del Contador Público Autorizado, el cual fue efectivamente aprobado mediante el Decreto N°26 de 17 de mayo de 1984, promulgado en la Gaceta Oficial N°20,070 de 4 de junio de 1984. En el mismo se recogen normas relativas a la independencia del contador con respecto a clientes, integridad y objetividad en su trabajo, competencia y normas técnicas, responsabilidad para con el cliente, responsabilidad hacia la profesión, responsabilidades y prácticas frente al público y las correspondientes sanciones.

Las normas del Código de Ética son afines con las normas de contabilidad y de auditoría generalmente aceptadas.

La contravención de las normas del Código de Ética conlleva sanciones, que impondrá la Junta Técnica de Contabilidad, en orden de gravedad, consistentes en amonestación privada, amonestación pública (se deja constancia en el expediente), suspensión temporal de la Licencia, suspensión indefinida de la Licencia, cancelación de la licencia, las cuales se impondrán sin perjuicio de las sanciones de multa a que haya lugar y de las sanciones correspondientes de conformidad con la Ley Penal.

## 2. LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO.

La responsabilidad de los auditores puede ser civil (contractual o extracontractual) o penal, y está relacionada con el incumplimiento de contratos o la fe pública que su opinión brinda a otros destinatarios de los Estados Financieros Auditados y con la responsabilidad por actos negligentes o por fraude.

### a. La responsabilidad penal:

En principio, todo acto doloso que se deduzca del Informe y cause perjuicio, podrá ser llevado a la jurisdicción penal. Según sea el caso, se aplican las sanciones penales relativas a la violación del secreto profesional (art.170 C.P.); responsabilidad penal derivada de dolo en el desempeño del cargo al omitir o hacer declaraciones tendientes a distorsionar la realidad de lo que ha observado con intención de favorecer o perjudicar a alguien (artículo 190 del Código Penal).

En el caso de los auditores gubernamentales, también están sujetos a sanciones de tipo administrativa.

Recientemente se aprobó la Ley 45 de 4 de junio de 2003, sobre Delitos Financieros, que incorpora al código penal, dentro del título XII, sobre delitos contra la Economía Nacional, los artículos 378 A hasta 378 I.

Las normas citadas sancionan los fraudes tecnológicos o informáticos y de otro tipo, cometidos en entidades bancarias o financieras u otra que opere

con fondos del público, que causen perjuicio al patrimonio del público o de la empresa misma. En algunos casos está dirigida a los gerentes, directores o empleados de la empresa afectada, en otros, a cualquier persona que realice la conducta descrita.

Asimismo, se busca controlar el fraude desde el interior de la empresa, por parte de la administración, de los funcionarios de contabilidad, quienes tienen mejor acceso a los registros contables y al manejo de cifras y valores, de cualesquiera empleados, incluso de auditores externos, que con su actuación o utilizando su cargo extravíen, sustraigan o generen un provecho propio o a favor de terceros, en perjuicio de la colectividad o de la empresa misma.

Por ejemplo, el art. 378 C, describe una conducta en la que bien puede incurrir un auditor interno, ya que mediante sus funciones de auditoría puede disfrazar la contabilidad de la empresa o dar ocasión a que los bienes o valores se pierdan.

La conducta descrita en el artículo 378 CH, más propiamente sanciona las actividades fraudulentas que pueda desplegar una persona, imponiendo una agravante (5 a 10 años) si se trata de un contador público autorizado o firma de contadores públicos autorizados, por el provecho que obtenga al proporcionar información falsa relativa a los estados financieros de su cliente o altere los libros de contabilidad u otros registros contables.

El art. 378 F, sanciona la divulgación indebida de información confidencial, privilegiada o de acceso restringido, relativa a documentos, instrumentos, cuentas y operaciones bancarias o financieras que causen

perjuicio, alcanzando a los auditores internos o externos y a cualquier persona que realice la conducta. Tiene como agravante de pena (2 a 4 años de prisión) la comisión por parte un empleado de la empresa o institución.

El artículo 378 I, sanciona conductas que puedan afectar el mercado de valores; está dirigido a cualquier persona que con el fin de procurar un provecho indebido realice maniobras fraudulentas para alterar el precio de las acciones o valores negociables.

b. La Responsabilidad Civil:

De acuerdo con la Norma N°7, (NIA'S), debe concederse el cuidado profesional debido a la práctica del examen y a la preparación del informe.

Al respecto, cabe aclarar que, la auditoría solo ofrece una certeza razonable de la corrección de los informes financieros, de ahí que no se deba endosar al auditor la responsabilidad por el contenido de estos. Como ya hemos dicho anteriormente, el alcance de las auditorías selectivas apenas permite la detección de fraudes cometidos por el personal de la empresa; y, por otra parte, los Estados Financieros son responsabilidad de la Administración de la empresa (Cfr. art. 17 del Decreto Ejecutivo N°34 de 6 de abril de 1998, por el cual se establecen la reglas de presentación de los Registros de Contabilidad y Estados Financieros).

Ya para esta fecha se está desarrollando el concepto de *auditoría forense*, que abarca la investigación y consecuente informe de evidencia por actos de fraude. En consecuencia, se diferencia con más claridad el informe de

auditoría financiera o auditoría operativa del de la auditoría forense o de fraude, que se inicia, regularmente, con el conocimiento o presunción de la existencia de alguna irregularidad que afecta a la empresa y que sí está dirigida a la detección de fraudes.

Cuando el auditor celebra un contrato de auditoría, generalmente incluye el alcance de su compromiso con el cliente, dejando constancia de que su misión consiste en opinar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros y que por razón de la naturaleza selectiva de su trabajo no está dirigida a la detección de irregularidades.

No obstante, el dictamen es responsabilidad del auditor, de modo que cualquier dato trascendental no revelado, cualquier omisión injustificada, puede acarrear serios problemas al auditor, como cualquier expresión fuera de su competencia que pueda afectar a terceros o al ente examinado; la publicación no autorizada del contenido o de datos contenidos en una auditoría en violación al secreto profesional o la negligencia al no cumplir a cabalidad las normas acordadas con el cliente.

La actuación u omisión culposa o dolosa del auditor en el ejercicio de sus funciones, genera responsabilidad civil frente al cliente (contractual) y frente a otros destinatarios (extracontractual).

Respecto a la empresa auditada, su responsabilidad es contractual, por infringir el contrato celebrado entre ambos, sea por inejecución o mal cumplimiento de las obligaciones pactadas. Puede ser por una auditoría



externa, servicio de asesoría financiera o por efectuar registros contables en los libros de un cliente.

Quedará, entonces, enmarcado en lo que estipulan los artículos 976, según el cual, las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes y deben cumplirse al tenor de los mismos, el artículo 978, que establece que las obligaciones que se deriven de actos u omisiones en que intervenga culpa o negligencia no penadas por la ley, quedarán sometidas al Capítulo II, Título XVI, del mismo Libro, el artículo 1644 a, según el cual, el daño causado puede ser material o moral y el artículo 986, según el cual quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren el tenor de aquellas.

Naturalmente, para que se declare la responsabilidad del sujeto, es preciso que el daño sea probado y que se acredite la actuación por parte del auditor, es decir, que el daño sea imputable al auditor.

Sobre esta materia, el licenciado Alberto Tile plantea una interesante tesis, en su artículo publicado en la Revista del Colegio de Contadores Públicos Autorizados, año 2001, p. 15, titulado “La Responsabilidad Civil del Contador Público Autorizado”.

El licenciado Tile, clasifica en dos categorías los actos propios de la profesión, según la enunciación del artículo 1º de la Ley 57 de 1978, a saber, como dictaminantes: por emisión de dictámenes, pericias, valorizaciones,

registro de libros, certificaciones o refrendos, etc.; y, como asesores o consultores: presentación de informes, consultas, estudios, análisis, proyectos, etc.

A su vez, clasifica dichas funciones en obligaciones de medio y obligaciones de resultado. Citando a Félix A. Trigo, en su obra Responsabilidad por Daños, define las obligaciones de medio como las que “solo imponen diligencia y aptitud, medidas que normalmente, conducen a un resultado, pero sin poderse asegurar la obtención del mismo”. La obligación de fines a su vez, las define el mismo autor como “la que compromete a un resultado determinado.”

Es decir, que para que se dé la responsabilidad del auditor, en la obligación de medios, es preciso que se pruebe que la no obtención del fin perseguido, pero no asegurado, se debió a negligencia o culpa del auditor. Y, en el caso de la obligación de resultados, bastaría con probar que no se logró la obtención del resultado perseguido o pactado, debiendo el auditor probar que ello se debió a un caso fortuito u otra causa ajena o extraña al mismo.

Considerando la clasificación anterior y en atención a la naturaleza de las funciones del auditor, el licenciado Tile concluye que la emisión de un dictamen por parte de un contador público autorizado constituye una obligación de medios, pues, quien dictamina emite un juicio sustentado en un criterio profesional, acerca de lo que le ha sido expresado en libros, referente a una gestión empresarial y que resulta de la documentación que se le ha proporcionado, esto es, los Estados Financieros.

Concluye que para probar la responsabilidad del auditor, es preciso probar la culpa en la confección del respectivo informe, lo que denota su carácter de obligación de medios.

El auditor también puede ser responsable frente a otros destinatarios, como acreedores, bancos, clientes de la empresa, inversionistas, quedando obligados de manera extracontractual, conforme establece el artículo 1644 del código civil, según el cual, el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado; si la acción u omisión fuere imputable a dos o más personas, cada una de ellas será solidariamente responsable por los perjuicios causados”.

c. Ejemplos de Casos Reales:

Algunos países son más estrictos que otros al juzgar las auditorías. El Diario La prensa de 11 de enero de 2002, en la página *Street Jornal Americas*, publicó el ejemplo de un reconocido caso relacionado con la auditoría realizada por la firma de Arthur Andersen LLP. -considerada la quinta firma más grande de los Estados Unidos- a la empresa Enron Corp., por la supuesta destrucción de documentos utilizados durante su gestión. En el escueto comunicado se puede conocer que la empresa Enron cayó en bancarrota y que los problemas económicos que contribuyeron a su caída supuestamente debieron ser detectados por los auditores. Señala casos anteriores en los que la firma aprobó cuentas financieras de una serie de importantes clientes corporativos, incluyendo algunos cuya falsedad se detectó posteriormente. Pero, en

resumen, se destaca el papel importante de los reportes de ganancias inexactos y de los resultados de la auditoría financiera.

En Panamá, un caso similar se conoció recientemente a raíz de la quiebra del grupo corporativo ADELAGE, a la que se vio vinculada la oficina representativa en Panamá de la firma de auditores Arthur Andersen LLP., la cual fue cuestionada por no haber detectado las operaciones financieras que contribuyeron a la mencionada quiebra.

En los Estados Unidos ha habido un sinnúmero de casos en los cuales se ha demandado por negligencia, pero la decisión básicamente ha surgido de la evaluación de la buena fe del auditor en el ejercicio de sus funciones.

Un caso muy sonado en los Estados Unidos, denominado el caso *Ultramares* (*Ultramares Corporation vs. Touche*, 74 ALR 1139, 255 N.Y. 170; 174 N.E. 441 cit por Holmes)<sup>40</sup>, dio cabida al surgimiento de una teoría de la negligencia ordinaria y la negligencia grave, según la cual el auditor solo puede responder por negligencia ordinaria si existe un contrato, y es únicamente el contratista, en virtud de la obligación generada en el contrato, quien puede demandar por negligencia al auditor. Los terceros solo pueden demandar por negligencia grave, que se asemeja al fraude técnico o implícito, por haber sufrido perjuicios a causa de haber dado fe al informe y al dictamen del contador, en caso de que puedan probar a satisfacción del juez que hubo engaño u omisión, cualquiera que sea la competencia, cuidado y cautela profesionales de parte del auditor.

En los Estados Unidos las auditorías fueron reglamentadas por los estatutos de 1933 y 1934 de la Comisión de Valores y Bolsa, que nació a consecuencia de los excesos financieros de los años 20, cuando se dieron muchos casos de fraude en la bolsa de valores. La sección 11 del Estatuto de 1933, expone normas de responsabilidad de los auditores ante terceros, en el cual define las normas de cuidado que el auditor debe tener con respecto a terceros y las facultades de éstos para demandar; el literal 2º, destaca la inversión de la carga de la prueba del auditor quien debe probar que su actuación no fue negligente ni fraudulenta<sup>41</sup>.

Valga mencionar, que la quiebra de empresas como WorldCom, Inc., una empresa de telecomunicaciones que se amparó en la ley de Bancarrota de los Estados Unidos, el 21 de julio de 2002; Enron Corp, del sector energético, que se acogió a la quiebra el 2 de diciembre de 2001; Texaco Inc., del sector petrolero, que se declaró en quiebra el 4 de diciembre de 1987; Global Crossing, del sector de telecomunicaciones, que se declaró en quiebra el 28 de enero de 2002; y, Financial Corp. of America, del sector Bancario, que se declaró en bancarrota el 9 de septiembre de 1988; NTL, Inc., del sector de telecomunicaciones, que se declaró en quiebra en mayo del 2002; Pacific Gas & Electric Co, del sector energético, que se declaró en quiebra el 6 de abril de 2002; K Mart, del sector minorista, que se declaró en quiebra el 22 de enero de 2002; Adelphia Telecommunications, del sector de telecomunicaciones, y

---

<sup>40</sup> HOLMES(Op cit: 68).

<sup>41</sup> Willingham y Carmichel (Op. cit. : 62).

MCorp, del sector Bancario y de Servicios Financieros, entre otros, generaron escándalos a nivel mundial, levantando cuestionamientos a las prácticas contables, planes de retiro y otros aspectos claves de la economía estadounidense, afectando los mercados financieros y la economía global<sup>42</sup>.

A consecuencia de tales escándalos y en un intento por apuntalar la confianza de los inversionistas, el Presidente George W. Bush, firmó el 30 de julio de 2002, el Sarbanes-Oxley Act 2002, que dispone que los ejecutivos extranjeros estarán sujetos a penas carcelarias y a multas si certifican informes financieros que les consten erróneos. Dicha ley afecta las firmas de auditores y su administración, en cuanto insisten en la rotación de los auditores y en la prohibición de que éstos ofrezcan servicios adicionales a su clientes y crea un Comité de Auditoría que regula a esas industrias, del que la mayoría de los miembros no serán auditores. Dicha ley es aplicable a directores, ejecutivos, directores financieros, empresas y firmas auditoras, alcanzando a las empresas multinacionales públicas y filiales, grandes y pequeñas, de firmas auditoras estadounidenses con presencia en todo el mundo, a los directores financieros y a los máximos responsables de todas las empresas que han inscrito títulos valores en Estados Unidos, sean acciones, recibos de acciones extranjeras o deuda.

---

<sup>42</sup>Datos tomados de Suplemento Martes Financiero del diario La Prensa. Escándalos Inc. 27 de agosto de 2002.

K. Los Informes Especiales de Auditoría de Fraude.

Como quiera que las irregularidades, fraudes, actos negligentes y cualesquiera que causen daño o lesión económica a la empresa o entidad gubernamental, logran descubrirse a través de la investigación del auditor, cuyos resultados quedan plasmados en el Informe de Auditoría Especial, es oportuno revisar su contenido y características que lo definen y lo diferencian del resto de las auditorías contables.

En el campo de las auditorías independientes se les denomina: auditorías especiales de fraude, auditorías especiales de investigación, auditorías forenses, entre otros; en el ámbito gubernamental se habla de auditorías especiales o de auditorías para la detección de irregularidades.

Si bien los exámenes de auditoría, en general, no tienen como fin primordial la detección de fraudes, es el instrumento más útil para ello, además de ser a la vez, el más apropiado para evitarlos. El informe de auditoría financiera, por su naturaleza selectiva, no tiene como fin la detección de fraudes, pero puede ser que los detecte, dependiendo de la malicia del auditor y la evaluación del control interno, lo mismo ocurre con las auditorías operacionales. La mejor auditoría para detectar fraudes que aun no se conocen, es la auditoría de detalle.

a. Concepto de Auditoría Forense.

En materia empresarial, tal como hemos mencionado, ha surgido el concepto de auditoría forense que constituye propiamente una extensa y profunda investigación de crímenes contables corporativos o de personas naturales.

El auditor forense se constituye en examinador de fraudes. Roberto Kaiser, citando a Susan Henry <sup>43</sup>, señala al respecto que “los contadores externos son perros guardianes. Los auditores internos, son más como perros con ojos de visión. Y un contador forense es un perro sabueso.”.

Valga comentar que cerca del quince por ciento (15%) de los agentes del FBI, tienen bases contables y algunos de ellos trabajaron como contadores forenses después de los hechos del 11 de septiembre de 2001, para ordenar las finanzas de los terroristas, según datos proporcionados en el artículo de Robert Kaiser de la Revista InterAmérica, citada ut supra.

En los recientes escándalos contables surgidos en los Estados Unidos, como es el caso de Enron Corp., se han contratado firmas de auditores forenses para levantar la investigación criminal y esta práctica en la última década se ha incrementado.

En la Universidad de Indiana, Estados Unidos de América, se introdujo un curso de contabilidad forense. Y, más cerca, en Panamá, el Colegio de

---

<sup>43</sup> KAISER , Revista InterAmérica (2002: 44).



Contadores Públicos Autorizados anunció la apertura de un curso de auditoría forense.

La auditoría forense, como un tipo especial de auditoría, está dirigida a la detección o investigación de fraudes cometidos a nivel corporativo o de personas naturales, sea que previamente se presuma, sospeche o se conozca de la comisión de algún ilícito. Ella implica una vasta investigación, que abarca la toma de declaraciones, obtención de documentos y, sobre todo, revisión y análisis de expedientes y libros de contabilidad de la organización o persona natural, por lo tanto la actividad que se despliega en ella, involucra y va más allá de las actividades propias de las auditorías financieras y administrativas. Es un equivalente de lo que conocemos como auditorías especiales de fraude.

b. Su Contenido.

El Informe de Auditoría de Fraude involucra una investigación profunda de datos, hechos, circunstancias, evidencias, etc, todo elemento que permita determinar fraudes cometidos contra el patrimonio de la empresa o entidad auditada, sus modalidades, modus operandi, consecuencias, incluso las personas que en cualquier medida hubieren intervenido en el acto. Dicha investigación, tal como podemos deducir de nuestro estudio, a diferencia de las auditorías financieras y operativas, es realizada por un equipo multidisciplinario, en el que actúan profesionales de otras disciplinas, sean ingenieros, abogados, médicos, además de contadores y expertos en auditorías, dependiendo del tipo de auditoría que se realiza (jurídica, médica, social, etc.). Las exigencias de

idoneidad para cada investigador, dependerán de la reglamentación que exista para el efecto, si el informe pretende utilizarse en un proceso judicial. En esta investigación de auditoría se practican, además, peritajes privados (caligráficos, científicos, etc.).

Algunas empresas son más previsivas en este sentido y adoptan sus respectivos Manuales de Procedimiento en caso de detección de fraudes o irregularidades, y aun antes, asignando a la Dirección de Auditoría Interna el deber de investigar los actos ilegales cometidos por el personal contra la empresa, en el desempeño de sus funciones, para determinar el acto, la pérdida, la identidad de los responsables, y les faculta a proceder con la indagación y recopilación de las evidencias, con el apoyo de los asesores legales de la empresa, establecer un mecanismo de recuperación de las pérdidas, de ser posible, efectuar las recomendaciones para el control interno u otros medios para evitar la repetición del hecho.

c. Fraude e Irregularidades.

El fraude contable lo concibe Holmes <sup>44</sup> como cualquier acto u omisión de naturaleza dolosa y por tanto de mala fe o negligencia grave, consistente en despojar al propietario de lo que por derecho le pertenece, sin su consentimiento o conocimiento, o exponer erróneamente una situación, bien sea deliberadamente o por negligencia grave.

---

<sup>44</sup> HOLMES (Op. cit.: 90)

Russell <sup>45</sup> lo concibe como cualquiera cosa que se ha diseñado para engañar, incluyendo todo acto, omisión y encubrimiento que involucre una violación de los deberes legales o equitativos, confianza o fe que justamente se haya depositado en alguien, y que resulte en daños a otros, o mediante los cuales se tome una ventaja indebida de otra persona.

El Diccionario de Administración y Finanzas de J.M. Rosenberg<sup>46</sup>, lo define como la “tergiversación intencionada de la verdad sobre un hecho con objeto de engaño. También incluye el fraude, la falsificación intencional de un hecho con objeto de que la persona engañada actúe de una manera determinada; requisitos para el fraude: conocimiento de que se está engañando y que el engaño ocasionará que la persona actúe de manera prevista por el defraudador.”

Las "irregularidades" las define el Diccionario Jurídico de M.L. Valletta<sup>47</sup>, como “malversación, desfalco, cohecho u otra inmoralidad en la gestión o administración pública o en la privada. Ilícitos en la gestión o administración privada o pública.”

Algunos autores estiman que la detección del fraude y de irregularidades es una función primordial de las auditorías, otros opinan que no es su principal objetivo, pero debe incluirlo; en general, la detección del fraude, a juicio de la mayoría, es tarea del auditor, no importa qué tipo de auditoría realice. Pero, tal

---

<sup>45</sup> RUSSEL (1982:147).

<sup>46</sup> ROSENBERG(195).

como antes expresamos, en la práctica, es casi imposible detectar el fraude a través de una auditoría financiera selectiva. Las auditorías de detalle son las más efectivas, pero las menos frecuentes y las más costosas.

Durante el período de depresión financiera de los Estados Unidos, en los años 1920, aproximadamente, se llevaron a cabo auditorías detalladas, que detectaron un número plural de casos de fraudes de valores bursátiles. Actualmente, las auditorías de fraude son las mejor pagadas y las más frecuentes.

d. Inicio de la Auditoría.

La auditoría forense se activa a petición de parte interesada, generalmente fundada en una sospecha, noticia o resultado de una auditoría previa, relacionada con fraude a la entidad, organización o persona. Esto es, la noticia de un fraude o irregularidad grave que afecta a la empresa, sea administrativa o pecuniaria, puede llegar al auditor por diversos medios, por intermedio de la Gerencia, por comentarios de empleados, por denuncias, porque se detecte durante una auditoría previa, que puede ser interna o externa, financiera, administrativa o especial.

En el caso de las entidades gubernamentales, la Contraloría General de la República mediante la Resolución N°204 de 13 de julio de 1995, tomó la decisión de crear la Dirección de Investigaciones Especiales, que tenía como función la de fomentar y recibir vía telefónica toda denuncia de malos manejos,

---

<sup>47</sup> VALLETTA (1999).

corrupción o acto que afectara la correcta marcha del funcionamiento estatal. Con la finalidad de evitar perjuicios al denunciante, la llamada se recibía y la voz se grababa de manera difusa de modo que no fuera posible identificarla. Los auditores encargados tenían el deber de efectuar investigaciones de auditoría preliminares que permitieran corroborar mínimamente la existencia de la irregularidad, pues, muchas denuncias obedecían a inconformidades en el empleo, enemistades, o simplemente no eran comprobables. Estas investigaciones preliminares eran remitidas con la información recabada, en caso de detectarse malos manejos, antes de 2001 a la Dirección General de Auditoría, para que efectuara el examen en debida forma y procediera a la presentación del Informe correspondiente. Posteriormente, la Dirección de Investigaciones Especiales tuvo la facultad de efectuar la auditoría completa y el respectivo informe.

Naturalmente, en el normal ejercicio de la facultad de fiscalización y control posterior que le confiere la Constitución Política a la Contraloría General, se detectan irregularidades en el manejo y uso de bienes y valores públicos y del funcionamiento de las entidades del Estado.

En Panamá, se incrementó la activación de auditorías especiales financieras, operativas y de fraude, a raíz de los hechos ocurridos el 20 de diciembre de 1989, fecha de la invasión de los Estados Unidos de América a Panamá.

La conocida política de uso ilegal y manejo indebido de fondos estatales por parte del gobierno dictatorial que imperó hasta la mencionada fecha,

promovió que el Estado, inmediatamente después de su caída, activara la fiscalización detallada por parte de la Contraloría General en todos los entes del Estado. Las auditorías internas también jugaron un papel importante en esta época, hubo casos como los del Banco de Desarrollo Agropecuario en el que los auditores internos detectaron un número llamativo de préstamos y créditos incobrables, concedidos a personas del sector económico y políticamente dominante en el período inmediatamente anterior.

e. Medidas Iniciales.

Una vez activada una auditoría, la empresa o entidad debe tomar ciertas medidas que permitan adelantar una investigación, previendo los posibles obstáculos que puedan presentarse en su curso.

Refiriéndose a las auditorías independientes, Harold Russell<sup>48</sup> opina que una vez activada la auditoría, el auditor debe proceder con cautela y notificar al personal la práctica de una auditoría rutinaria que le permita actuar con alguna libertad y concentrarse en el área a examinar. Para efectos de la investigación no recomienda que se prescinda del personal, pues, se requerirán oportunamente sus explicaciones. No obstante, como afirma Roberto Kaiser, citando a Susan Henry,<sup>49</sup> “una de las reglas sagradas de investigar es que la última persona que usted entrevista es su blanco”.

---

<sup>48</sup> Op. cit.:101.

<sup>49</sup> KAISER (2002).

En materia gubernamental, la Contraloría cuenta con la facultad de solicitar la suspensión del cargo del funcionario que resulte involucrado, hasta tanto sea necesario (art.29 de la Ley 32 de 1984), cuando descubra irregularidades graves en el manejo de los bienes y fondos públicos, norma que tiene como fin la protección de los intereses del Estado; y, a diferencia del sector privado, puede activar, por sí misma, medidas de protección pecuniarias.

f. La Investigación del Auditor.

En la auditoría forense, el auditor se dirige especialmente a la búsqueda de datos que le permitan determinar la existencia de irregularidades y fraudes, que afectan el patrimonio de la entidad u organización. De ahí la importancia de su calificación y experiencia profesionales admitida y asumida, cada vez más por las instituciones educativas de los distintos países, entre los que se cuenta a Panamá.

Los fraudes alcanzan hoy día niveles insospechados, se estilizan y perfeccionan sus modalidades y medios en la medida que crece la economía. Por eso, es importante destacar el papel del auditor, especialmente del auditor interno, quien tiene más a su alcance la posibilidad de detección de fraudes y en quien la Gerencia deposita su confianza. Para tal efecto, por iniciativa de la sociedad comercial, se persigue proporcionarle técnicas y preparación para perfeccionar esos procedimientos y métodos de investigación.

Los auditores forenses, los buenos, mantienen una actitud de alerta permanente en su investigación, hay quienes dicen, como el licenciado Eusebio

Marchosky, a quien tuvimos la oportunidad de entrevistar, que el auditor forense debe tener la mentalidad de un criminal, sólo si sabe hacer fraudes puede descubrirlos. Esa suspicacia, sumada a las cualidades de madurez, experiencia, conocimiento, ingenio e inteligencia, caracterizan al auditor forense.

En países como los Estados Unidos, los auditores se han visto en la necesidad de prepararse para el uso del polígrafo; de la fotografía y película infrarroja, para detectar escrituras borradas; de la dactiloscopia y rayos x para detectar fallas y alteraciones en obras de arte; de grafología, para detectar falsificaciones, etc. En Panamá, nada impide que el auditor se prepare en tal sentido, pero debe tener sumo cuidado con el desarrollo de su investigación, para no afectar derechos de terceros que puedan acarrearle problemas legales.

Harold F. Russell, en su obra “Pifias y Fraudes”, expone de manera muy interesante y detallada las estrategias, deberes y procedimientos que debe seguir un auditor para efectuar la auditoría de investigación, detectar y recabar la evidencia suficiente y competente para descubrir al responsable y su modo de operar.

Este autor ofrece un panorama claro y amplio de la tarea del auditor y el contenido de la auditoría de fraude, que permiten entender este tipo de Informes y las limitaciones del auditor en el ejercicio del examen y la exposición de sus resultados.

Resalta como parte importante de la tarea del auditor, la indagación o búsqueda de información a través de las personas que laboran en la empresa,



pues, la documentación ni los estados financieros contienen la totalidad de los datos que requiere el auditor para completar su labor.

Harold Russell, cuya obra utilizaremos como principal referencia de las auditorías de fraude, que denomina *de investigación*, proporciona algunas técnicas, entre las que cuenta la forma de “interrogación de todos los sospechosos”.

Russell<sup>50</sup> ofrece datos respecto a la psicología del sospechoso y elementos que el auditor debe tener en cuenta al momento de interrogarlo, de manera que logre obtener el mayor provecho; por ejemplo, ofrecer un cumplido antes de iniciar la conversación, para romper el hielo; el modo de formular las preguntas; investigar los expedientes de los sospechosos para conocerlos mejor y saber con quién está tratando y de qué manera abordarlo para obtener una admisión o, por lo menos, explicaciones acerca de su actuación. Dice, por ejemplo:

“Encamine su conversación hacia el área indicada en las irregularidades. Continúe sondeando hasta que encuentre resistencia. Entonces rápidamente cambie a otros tópicos que hagan que el sospechoso continúe hablando. La gente tiende a hablar sobre las cosas que le interesan: sus ambiciones, sus deseos, sus sueños, su familia, sus amigos, sus obligaciones, sus problemas, sus pasatiempos, sus responsabilidades personales, o sus logros. Hágalo que continúe hablando. Cuando llegue el momento oportuno, regrese a su sondeo de las irregularidades.”

Sigue manifestando:

“En algún momento durante estas discusiones, puede ser conveniente mostrarle al sospechoso *una parte, pero no todos* de los documentos que parecen haber sido alterados o que parecen ser falsos, y pedirle una explicación.”

---

<sup>50</sup> Op. cit.:104.

El auditor puede sugerirle que explique porqué se inició el acto fraudulento, cuánto dinero tomó, si se hicieron falsificaciones de registros que pudieran afectar las relaciones con los clientes o con los proveedores, los cómplices y la forma precisa como se cometió. Incluyendo ofrecimiento de restitución o modo de pago, sin mencionar condiciones legales ni renuncia a procesos judiciales. Sugiere que la admisión, cuando se obtenga, se plasme por escrito y se dirija al supervisor.

Russell <sup>51</sup> señala que las investigaciones de este tipo, han arrojado como resultado el hecho de que la mayoría de los sujetos que confiesan por medio de dichas técnicas, no son criminales habituales y muy probablemente no repitan sus actos.

El autor <sup>52</sup> destaca la importancia de la preparación del auditor antes de efectuar las entrevistas a los sospechosos; pero, llama la atención que las técnicas de interrogación que ofrece son muy similares a las utilizadas por los fiscales y autoridades policiales. Se refiere a las condiciones del lugar: sin llaves, sin ventanas; en presencia de dos o tres personas, pero que sea una sola la que dirija el interrogatorio; la actitud mental del inquisidor, etcétera. Recomienda al auditor que evite la presencia del abogado, ya que éste muy probablemente le sugerirá no contestar a las preguntas, evitando que la entrevista tenga buenos resultados, salvo que la ley exija condiciones distintas.

---

<sup>51</sup> Ibidem:108.

<sup>52</sup> Ibidem:116.

En nuestro medio, si bien el auditor tiene facultad de preguntar o interrogar a los funcionarios o empleados del área examinada, sin la presencia de un abogado, este interrogatorio debe ser objetivo, voluntario, libre de presiones o coacción, por escrito y en presencia de otras personas. Estas declaraciones, sin embargo, deben ser ratificadas o reiteradas en el proceso penal. A menudo se presentan casos en los que los funcionarios o sujetos acusados insisten ante el fiscal en la nulidad de su admisión de responsabilidad o confesión efectuada ante el auditor, alegando que fueron coaccionados, forzados o intimidados para que firmaran el documento.

Existen casos, como el de un Informe de Auditoría Interna realizado en una institución estatal, en cuyo texto se expresó: “Como se puede observar en los señalamientos anteriores, el profesor X, trató de engañarnos y desviar la investigación, por lo que procedimos a dirigir la investigación hacia el mismo profesor X, el cual después de un fuerte interrogatorio, se declaró como único culpable de haber tomado el dinero de la planilla y firmar por las personas que allí aparecían.” La expresión “fuerte interrogatorio” no es la más feliz y la anotación anterior bien puede dar cabida a la suposición de coacción en el sujeto investigado a fin de lograr una confesión. Estos son actos y expresiones que el auditor debe evitar, de ahí la importancia, por ejemplo, que en la investigación participe un profesional del derecho o alguna persona capacitada en ese sentido, que sea capaz de orientar la investigación a efectos de que resulte eficaz en un proceso.

Evidentemente la actuación del auditor exige que esté preparado o capacitado para este tipo de investigación, de ahí que muchos estudiosos aduzcan diferencias en cuanto a capacidad, actualización y experiencia, entre el auditor y el contador.

g. Implicaciones legales que debe tener presente el Auditor.

El auditor debe conocer las posibles consecuencias jurídicas que puede acarrear su actuación durante la investigación. Tal como hemos expresado, su preparación abarca mucho más que la contabilidad, si se trata de auditorías contables. Además de su responsabilidad legal, antes examinada, existen algunas situaciones jurídicas en las que debe evitar incurrir durante la auditoría especial de fraude. Pues, si las técnicas de investigación son *contra lege*, el informe podría ser invalidado en un proceso.

Debe tener siempre presente que es un auditor que investiga un fraude o acto irregular, desde una perspectiva objetiva y contable, sin personalizaciones ni apasionamientos *excesivos* y tomando en cuenta que no es juez y que dicha tarea es de su competencia en cuanto los actos fraudulentos están implícitos o derivados de actos financieros u operativos, o contenidos en documentos financieros o de otra índole, y que son cometidos dentro de la estructura comercial o gubernamental, en función de la actividad empresarial o gubernamental, de cuyo funcionamiento posee amplios conocimientos.

Algunas de las implicaciones legales que puede traer una investigación inadecuada y carente de objetividad son, posibles denuncias por calumnia o

injuria, delitos contra la libertad individual o simulación de hechos punibles, entre otras. El Informe de la investigación, debe ser elaborado con cautela, de modo que no incurra en actos o expresiones que puedan considerarse calumniosas e injuriosas y ganarle una demanda o denuncia penal.

Pero, por la naturaleza de la auditoría interna, las comunicaciones directas con la gerencia, respecto a los hallazgos de la investigación, sí deben ser claras y explícitas, sin temor de parte del auditor de incurrir en estos extremos, pues, el auditor interno tiene la responsabilidad y el deber de comunicar a la Gerencia los resultados de su investigación a medida que vaya descubriendo las irregularidades, comunicación que es de carácter informal y está dirigida exclusivamente a la gerencia o al supervisor, o bien al director o jefe superior de la entidad auditada y no constituye el Informe ni mucho menos una opinión dirigida a terceros; este documento no es parte de los papeles de trabajo, o podría considerarse de aquellos que pertenecen al auditor.

Debe evitar, igualmente, actos restrictivos de la libertad que pudieran ser interpretados como falso arresto o restricción de la libertad individual; ello ocurriría si el auditor, gerente o supervisor, sea empresarial o gubernamental, pretendiera evitar que un empleado se marche o de alguna manera se impusiese limitación a su libertad de movimiento.

Los casos de falsa denuncia pueden surgir como resultado de una investigación carente de pruebas idóneas y suficientes. No obstante, un auditor poco objetivo, que personalice una situación determinada ensañándose contra

una persona puede llegar a sostener la existencia de fraudes a partir de elementos poco objetivos.

También es importante que el auditor conozca las repercusiones de la obtención de pruebas ilícitas y el concepto que de éstas ofrece la Ley, de modo que evite incurrir en ellas. Si bien, lo dicho respecto a la responsabilidad legal del auditor, concierne igual a todos, independientemente del tipo de auditoría, en el caso de las auditorías de fraude más comúnmente se puede incurrir en estas fallas.

h. Papeles de Trabajo y evidencias.

En el caso de las auditorías de investigación, los papeles de trabajo del auditor incluirán la evidencia de los actos descubiertos y afirmaciones hechas en el Informe de Auditoría.

Russell <sup>53</sup> advierte que para esta labor, el auditor debe contar con el apoyo de los asesores legales de la entidad o empresa, que por su profesión conocen qué documentación es la adecuada y útil al caso.

La afirmación de Russell es oportuna y conveniente dado que son los abogados quienes pueden sugerir, de acuerdo a la naturaleza de los hechos, qué evidencias son pertinentes o competentes, cuánto se considera suficiente y qué formalidades debe reunir. Adicionalmente, dichos informes, cuando de ellos se deduce la comisión de un ilícito o perjuicio patrimonial a terceros,

---

<sup>53</sup> Op. cit. :118.

especialmente si es al Estado, serán utilizados para armar un expediente y serán examinados por las autoridades correspondientes.

Sugiere Russell :

“...es importante que el auditor recaude tanta evidencia sólida como le sea posible. Deberá evitar los chismes y los rumores. Deberá recaudar documentos originales que son evidencia de las fechorías; y los deberá autenticar cuidadosamente con sus horas, fechas, firmas, descripciones, etcétera. Las fotografías se falsifican con mucha facilidad mediante alteraciones temporales o permanentes al original, o usando una copia intermedia. Por lo tanto, la admisibilidad de tal evidencia usualmente se basa en su autenticación por algún testigo.

En los casos de los supuestos fraudes, no se puede exagerar la importancia de los papeles de auditoría bien preparados.”

Tales recomendaciones son de suma utilidad para los auditores, quienes deben ser muy cautelosos en la presentación del Informe y los papeles de trabajo. Si bien, debe incluir todo hallazgo encontrado en su investigación y que halla incidido en los resultados; también debe explicar cualquier situación que se pueda deducir de ellos sin que llegue a constituirse en fraude o irregularidad grave. Por ejemplo, un caso en el que el auditor incorporó a los papeles de trabajo diez cheques de gerencia expedidos por una entidad bancaria sin sustento documental –que además era la entidad auditada-, pero solo incluyó una copia del frente del documento, determinando irregularidad por la suma de nueve de ellos. A primera vista parecía un error de aritmética, pero cuando se le cuestionó, la gerencia pudo saber que uno de los cheques había sido utilizado para comprar otro del mismo grupo, de modo que la irregularidad se limitó al

valor de ocho cheques. El auditor debe ser ordenado y explícito en su exposición y en la preparación de los papeles de trabajo.

i. Gestión final.

La Gerencia, por lo general, consulta con su departamento de asesoría legal y con el auditor, el trato que le dará al personal que incurrió en actos fraudulentos. Depende, también, de la evidencia recabada para considerar las posibilidades de una demanda civil o de una denuncia penal, así como de sanciones administrativas.

Aun cuando el Código Judicial en su artículo 1995, exige a todo ciudadano poner en conocimiento de las autoridades competentes la comisión de un ilícito perseguible de oficio, existen muchos casos en los que la Gerencia decide no actuar judicialmente, sea por haber acordado la restitución con el empleado, por decisión de los altos mandos, en algunos casos por la jerarquía del defraudador o por consideraciones de costo beneficio, pues puede salir más caro demandar judicialmente que despedir simplemente al empleado.

Las políticas de la empresa privada difieren de acuerdo al personal directivo. Algunas empresas se muestran compasivos, sea por el nivel de antigüedad, situación familiar o el talento y preparación del empleado.

En el caso de las entidades gubernamentales, cuando se detecta fraude en la gestión pública, también es obligatorio ponerlo en conocimiento de las autoridades competentes. Si se trata de una auditoría interna, deberá remitirse tanto al Ministerio Público como a la Contraloría General que, previo el trámite



correspondiente, lo pondrá en conocimiento de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial.

Sin embargo, resulta interesante que en los casos de fraude solo el Juez Penal impone sanciones de inhabilitación y pena a las personas responsables. En el caso de los particulares, puede tratarse de la inhabilitación para el ejercicio de una profesión; pero cuando se trata de fondos públicos, a pesar de ser muy común la participación de terceros particulares, a éstos no se les aplica ninguna sanción que le limite contratar con el Estado, como tampoco pueden ser objeto de juicio penal las sociedades comerciales.

Existen casos en los que algunas empresas y comerciantes han participado y hasta han sido declarados responsables por fraude en perjuicio del patrimonio público y siguen contratando con el Estado.

#### L. El Informe Especial de Fraude de la Contraloría General de la República.

Aunque las auditorías especiales, en general, se realizan de manera similar, bajo los mismos principios, normas y metodología, a manera de ilustración hemos querido referirnos a los informes especiales de irregularidades que hace la Contraloría General de la República, a quien generalmente se encarga la investigación del acto irregular en los casos penales relacionados con delitos contra la Administración Pública u otros que impliquen un perjuicio al Estado.

La Contraloría General de la República realiza tanto auditorías financieras y operacionales como auditorías especiales financieras, operacionales y de fraude. Bien puede afirmarse que, el auditor gubernamental por excelencia es la Contraloría General de la República.

El artículo 276 de la Constitución Política de la República de Panamá, establece que son funciones de la Contraloría General:

1. Llevar las cuentas nacionales, incluso referentes a las deudas interna y externa.
2. Fiscalizar, regular y controlar todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección y según lo establecido en la Ley.  
La Contraloría determinará los casos en que ejercerá tanto el control previo como el posterior sobre los actos de manejo, al igual que aquellos en que solo ejercerá este último.
3. Examinar, intervenir y fenecer las cuentas de los funcionarios públicos, entidades o personas que administren, manejen o custodien fondos y otros bienes públicos. Lo atinente a la responsabilidad penal corresponde a los tribunales ordinarios.
4. Realizar inspecciones e investigaciones tendientes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos y, en su caso, presentar las denuncias respectivas.
5. Recabar de los funcionarios públicos correspondientes informes sobre la gestión fiscal de las dependencias públicas, nacionales, provinciales, municipales, autónomas y semi-autónomas y de las empresas estatales.
6. Establecer y promover la adopción de las medidas necesarias para que se hagan efectivos los créditos a favor de las entidades públicas.
7. Demandar la declaratoria de inconstitucionalidad, o de ilegalidad, según los casos, de las Leyes y demás actos violatorios de la Constitución o de la Ley que afecten patrimonios públicos.
8. Establecer los métodos de contabilidad de las dependencias públicas señaladas en el numeral 5 de este artículo.
9. Informar a la Asamblea Legislativa y al Órgano Ejecutivo sobre el estado financiero de la Administración Pública y emitir concepto sobre la viabilidad y conveniencia de las expedición de créditos suplementales o extraordinarios.
10. Dirigir y formar la estadística nacional.

11. Nombrar los empleados de sus departamentos de acuerdo con esta Constitución y la Ley.
12. Presentar al Organo Ejecutivo y a la Asamblea Legislativa el informe anual de sus actividades.
13. Presentar al Organo Ejecutivo y a la Asamblea Legislativa el informe anual de sus actividades.
14. Juzgar las cuentas de los Agentes y sus empleados de manejo, cuando surjan reparos de las mismas por razón de supuestas irregularidades.”

Luego de analizar en el primer capítulo el concepto, naturaleza, finalidad y contenido de las auditorías, se debe reconocer que las funciones de la Contraloría, descritas en los numerales 2º,3º,4º,5º,9º, consisten en auditar las actividades, estados financieros y operaciones de todas las instituciones del Estado. Esta tarea, por su naturaleza, es de fiscalización y control posterior, ya que el examen recae sobre y datos y hechos pasados. Por ejemplo, el numeral 4º describe claramente el examen de auditoría especial operativa, el numeral 5º describe las auditorías financieras y especiales financieras. El numeral 9º regula la comunicación de los resultados de las auditorías financieras. Y, en función de los numerales 2º y 13º, también de realizar auditorías especiales que conduzcan a la detección de irregularidades en el uso y manejo de fondos, bienes y valores públicos.

Las auditorías que la Contraloría General realiza en las instituciones del Estado, son de carácter externo. Cada institución gubernamental tiene en su estructura un departamento o dirección de auditoría interna. En ambos casos se trata de auditores gubernamentales. Cada Dirección de la Contraloría realiza la auditoría que le concierne de acuerdo a sus funciones. Estas auditorías, por lo

general, son especiales, ya que, en su mayoría, recaen sobre actividades o aspectos específicos de alguna entidad gubernamental.

Cuando, con motivo de las mencionadas auditorías se detectan irregularidades, se procede a la auditoría especial de fraude, cuyos resultados se plasman en el correspondiente Informe de Auditoría Especial. Antes del año 1990, los Informes de auditoría de fraude eran archivados como corresponde, en la institución fiscalizadora, previo envío de una copia autenticada del mismo al Ministerio Público, en atención al contenido del artículo 1996 (antes 2026) del Código Judicial, según el cual todo funcionario público que, durante el ejercicio de sus funciones, detecte la comisión de un hecho punible, de aquellos en que debe procederse de oficio, deberá ponerlo en conocimiento de las autoridades competentes. También se elaboraron informes de auditoría de fraude a petición del Ministerio Público o se remitieron informes ya confeccionados, a petición de dicha entidad.

A partir del año 1990, con motivo de la creación de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, las auditorías especiales de investigación efectuadas por la Contraloría, empezaron a servir de fundamento para la elaboración de los Informes de Antecedentes, pues, hasta esa fecha, si bien mostraban irregularidades, no se usaban en un proceso administrativo o judicial que permitiera al Estado recuperar los bienes perdidos.

Los informes de auditoría de la Contraloría pueden servir a los fines de una investigación o proceso criminal, o de un proceso civil. De hecho, el párrafo segundo del numeral 5 del artículo 11 de la Ley 32 de 1984, Orgánica de

la Contraloría General, al referirse a los procesos penales que tengan origen en ilícitos cometidos contra la cosa pública, dispone que "El Ministerio Público y la Contraloría coordinarán su labor en dichas investigaciones y procesos a fin de que cumplan con la misión asignada a cada una de esas dependencias estatales." En el proceso penal el que mejor sustento, guía o apoyo, ofrece, es el informe especial de auditoría forense, pues abarca el examen y cúmulo de elementos relacionados con el hecho específico calificado de irregular o de fraudulento. En la práctica, es este Informe Especial de Auditoría el que se remite al Ministerio Público y al que nos referiremos en lo sucesivo.

La auditoría especial de fraude o de investigación debe ceñirse, como cualquier otra, a las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá. Para tal efecto, la Contraloría General de la República ha emitido un Manual que ha denominado "de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades", en el cual se recoge el método o procedimiento a seguir para efectuar el examen de auditoría y las formalidades para su presentación y contenido.

Es importante destacar que, el examen de auditoría, una vez realizado, se presenta de dos formas diferentes: un Informe dirigido al Ministerio Público u Organo Judicial, a petición del mismo o en atención al artículo 1996 del Código Judicial y un Informe de Antecedentes dirigido a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, el cual estudiaremos más adelante. Ambos Informes se expiden paralelamente, con fundamento en la auditoría especial de investigación,

practicada previamente, según exige el Decreto del Contralor, N°57 de 23 de febrero de 2000.

En ambos Informes el examen de auditoría es el mismo, realizado con los mismos procedimientos, objetivos y técnicas y hasta por el mismo auditor; no obstante, el Informe dirigido a la DRP, denominado “Informe de Antecedentes” debe contener ciertos requisitos y formalidades exigidos en el Decreto de Gabinete N°36 de 10 de febrero de 1990, que crea la DRP, y el Decreto N°65 de 23 de marzo de 1990, del Contralor, que reglamenta el Procedimiento de Determinación de Responsabilidad Patrimonial.

Dicho Informe, que sirve a fines diferentes, sean procesales, administrativos o disciplinarios, debe ser objetivo, de modo que su contenido - suponiendo que se trata de un trabajo disciplinado, profesional e independiente- sea apreciado, interpretado y valorado por la autoridad correspondiente, conforme a las normas legales aplicables al caso de que se trate. No obstante, esto no ocurre así, como veremos seguidamente.

#### 1. Objetivos.

El Manual de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades, describe el procedimiento y contenido del informe especial de auditoría y del informe de antecedentes. Respecto al examen de auditoría especial, señala los siguientes objetivos<sup>54</sup> :

---

<sup>54</sup> Manual de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades.

- a. Efectuar las investigaciones que conduzcan a la determinación de responsabilidades de tipo administrativo y patrimonial. Este objetivo es consecuencia de las funciones propias de la Contraloría, en cuanto además de examinar debe juzgar las cuentas del Estado y exigir la consiguiente responsabilidad patrimonial si la hubiera. No obstante, esta es la finalidad propia del informe de antecedentes, no la del informe especial de auditoría, ya que éste, según el contenido del Decreto No.65 de 1990, debe limitarse a acreditar la afectación del patrimonio del Estado.
- b. Establecer la cuantía del hecho irregular para que se tomen las medidas correspondientes.
- c. Presentar los resultados de las investigaciones a las autoridades competentes, para que se establezcan las responsabilidades correspondientes.
- d. Establecer las medidas correctivas para evitar la recurrencia de los hechos irregulares. Este aspecto obedece al fin propio de las auditorías operativas, en el sentido de que procura el mejoramiento de la gestión fiscal.

Las auditorías de fraude o de investigación, en principio, deben estar dirigidas a la recopilación de datos y evidencias que permitan determinar la existencia de las irregularidades denunciadas o detectadas en una auditoría, además de la indispensable evaluación del control interno.

El primer objetivo descrito, a primera vista, parece indicar que la investigación de auditoría está dirigida a proporcionar datos que permitan determinar responsabilidades administrativa o patrimonial. Como quiera que este examen interesa al proceso penal, debe advertirse que el objetivo en

referencia ofrece el carácter de parcialidad, pues, un examen de auditoría no debe estar *conducido* para que se determine una responsabilidad, sino que debe tener como objetivo la recopilación de todos los datos, evidencias o documentación relacionada con la actividad u operación irregular que demuestre si existe o no dicha irregularidad, en qué consiste, cómo o porqué se pudo generar, si afecta el patrimonio estatal y en qué medida. Lo que significa que el examen de auditoría debe ser objetivo y tener como fin el de *acreditar* la existencia o inexistencia de una irregularidad lesiva al patrimonio del Estado, cosa totalmente diferente al concepto de *responsabilidad*, cuestión que incumbe al informe de antecedentes.

La identificación de un posible responsable, generalmente es un elemento incluido en el informe de auditoría especial de investigación, y respecto a él deben acreditarse sus generales y datos pertinentes, pero debe hacerse de manera objetiva. Es normal y lógico que resulten vinculaciones cuando se trata de irregularidades o fraudes cometidos por personas naturales, pero su mención no debe excederse al plano subjetivo propio del juez. La responsabilidad de un determinado sujeto normalmente surge de los elementos que acreditan los hechos como de la evaluación del control interno.

Tales afirmaciones se deducen de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, que incluyen los criterios de objetividad, imparcialidad e independencia del auditor. En el Manual de las citadas Normas, incluso, se explica ampliamente la necesidad de independencia y madurez de criterio del auditor en la realización de su trabajo y la expedición



de su dictamen o conclusiones, según sea el caso, aun cuando se trate de un auditor gubernamental, pues esta característica no excluye dicho requerimiento.

Tal y como vienen redactados los objetivos que antes enunciamos, es posible advertir que el Manual fue elaborado con la finalidad de servir a los procesos de determinación de responsabilidad administrativa y patrimonial, a pesar de que el mismo Manual orienta el Informe de Auditoría de Investigación. El mismo examen de auditoría se vierte en el Informe de Antecedentes, con algunas adiciones que lo diferencian del Informe dirigido al Ministerio Público. Pero, deben hacerse ciertos ajustes que permitan diferenciar uno de otro, ya que ambos son de diferente naturaleza.

En este sentido, se puede afirmar que los auditores de la Contraloría se han preparado para la labor que la Constitución Política de la República tiene asignada a la institución, entre las que se cuenta la facultad y deber de juzgar las cuentas de los servidores públicos, y con tal fin realizan dicho examen atendiendo a las normas que rigen sus funciones, tal como los citados Decreto de Gabinete N°36 y Decreto N°65 de 1990.

El Manual de Auditorías Especiales establece los parámetros básicos para ambos tipos de auditoría –el especial de investigación y el de Antecedentes- pero está inspirado en los lineamientos establecidos para el Informe de Antecedentes. Prueba de ello es el título asignado “Informe de Auditoría Especial para la Determinación de Responsabilidades”.

Es importante distinguir un Informe de Auditoría Especial de un Informe de Antecedentes. El Manual de Auditorías Especiales<sup>55</sup> señala que el Informe de Antecedentes “tiene como finalidad y objetivo principal proporcionar a la Contraloría General de la República y a las autoridades pertinentes, los resultados apropiados para identificar los posibles responsables de los hechos irregulares investigados, ya que el mismo sirve de instrumento legal en los procesos que se llevan a cabo para el establecimiento de responsabilidades de tipo patrimonial y/o administrativa.”

Son válidos tales objetivos para el Informe de Antecedentes y el procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial, pero debemos precisar que no debe ese ser el norte de los informes especiales solicitados por el Ministerio Público o incorporados a un proceso penal, porque desvirtúa su carácter imparcial y objetivo y compromete la independencia del auditor que realizó el examen.

## 2. Estructura y Contenido.

Para captar sus diferencias, vamos a examinar la estructura de estos informes de auditoría y después vamos a analizar brevemente el Informe de Antecedentes.

Señala el Manual de Auditorías Especiales que estos informes son el resultado de una investigación, en la que se aplican todos los procedimientos especiales de auditoría. Está estructurado de la siguiente forma:

1. Índice: del contenido del informe, incluyendo la nota expositiva.

---

<sup>55</sup> Op. cit.:18.

2. Nota expositiva: es la nota de comunicación que la Dirección que confeccionó el Informe, remite al Contralor General de la República exponiendo lo siguiente:

- a. Presentación: número, título del informe y nombre de la entidad afectada;
- b. Alcance: período que abarca la investigación;
- c. Resultados de la investigación, si existe o no una lesión en perjuicio del Estado y porqué;
- d. Evaluación del control interno, además del resumen de los hallazgos;
- e. Conclusión del auditor con su opinión respecto a si el informe debe remitirse a otras autoridades;
- f. Párrafo final señalando los comentarios y observaciones adicionales;
- g. Firma de los auditores que realizaron la investigación, quienes deben ser idóneos;
- h. En caso de existir lesión patrimonial en perjuicio del Estado, debe identificarse a los implicados, el hecho irregular que se le atribuye y su cuantía.

3. Generales del Informe:

- a. Título de la auditoría
- b. Período cubierto en la investigación
- c. Lugar de los hechos

- d. Orden de la investigación (cómo se activó)
  - e. Carácter del Informe (si es final, preliminar, etc.)
4. Evaluación de la estructura de control interno: presentación narrativa de los hallazgos de la auditoría, con la descripción de la condición, el criterio, la causa, el efecto, recomendaciones y comentarios de la Administración.
  5. Relación de los hechos: es la referencia o exposición clara de los hechos, contratos, actividades, operaciones y circunstancias de los cuales se desprende la vinculación de un sujeto o la inexistencia de un perjuicio patrimonial, refiriéndolas con señalamiento de las páginas, cuadros, anexos y documentos del informe.
  6. Conclusión del auditor: es la exposición de los resultados del examen de auditoría, con anotación de las pruebas o evidencias que los sustentan.
  7. Cuadros, anexos, suplementos y documentos relativos a la investigación: es decir, toda la documentación que sustenta los hechos señalados en el Informe.
  8. Firma: debe firmar el auditor que realizó la investigación.

Las auditorías pueden arrojar un correcto manejo de bienes o una adecuada gestión fiscal, pero cuando sea lo contrario y se detecte una irregularidad o lesión pecuniaria, debe procederse conforme a la ley, levantando el correspondiente informe de antecedentes para el inicio del trámite de

determinación de responsabilidades patrimoniales y denunciando los hechos ante el Ministerio Público.

Respecto al literal h, del punto 2 anterior, la función del auditor y naturaleza de dicha función -considerando además las normas de ética profesional del contador- los criterios tantas veces mencionados, de imparcialidad e independencia, a nuestro parecer, no se ven afectados y disminuidos en un Informe especial en el que se señala a un sujeto como vinculado a una irregularidad, siempre que se trate de la referencia de quienes participaron o resultaron vinculados en las operaciones o transacciones contables que examinó y que los datos sean aportados de manera objetiva.

Me permito opinar, no obstante, que la labor del auditor debe ceñirse al ámbito contable, investigación y aportación de papeles de trabajo consistentes en la documentación y datos que demuestren la existencia y causas de la irregularidad, cuantía o monto estimado, la cual debe ser establecida por el profesional competente, como los casos de avalúos de obras, y un análisis de la documentación, además de la evaluación del control interno y demás datos pertinentes. Lo concerniente al aspecto legal relativo al señalamiento de posibles responsabilidades o imputaciones -término utilizado en el Decreto de Gabinete N°36 y Decreto N°65 de 1990- no es parte de este informe.

### 3. El Informe de Antecedentes

Según se deduce del contenido del artículo 5 del Decreto de Gabinete No.36 de 1990, y del artículo 13 del Decreto No.65 de 1990, este informe

consiste, fundamentalmente, en el análisis jurídico contable del informe de auditoría que previamente se elaboró y del cual se dedujo afectación patrimonial en perjuicio del Estado. Este informe de antecedentes se levante sólo cuando la auditoría o investigación así lo amerite.

El artículo 5 del Decreto de Gabinete No.36 de 1990, crea el Informe de Antecedentes y describe su contenido. Señala que en los casos en que se descubran irregularidades o perjuicio patrimonial al Estado, los funcionarios que hicieron el examen, la auditoría o la investigación, prepararán un informe de antecedentes que presentarán junto con las evidencias del caso, ante la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, en cuya elaboración deberá participar un abogado. Este Informe contiene los siguientes elementos:

1. La identificación, con nombres y apellidos y cédula de identidad personal, de los sujetos a quienes ese les pueda exigir responsabilidad;
2. La indicación de los cargos que desempeñen o hubieren desempeñado al momento de incurrir en la irregularidad, si fuese el caso;
3. La indicación de la clase, grado y tipo de responsabilidad patrimonial o administrativa aplicable al posible responsable;
4. La cuantía estimada del perjuicio económico y en su defecto el modo de establecerlo;
5. Contendrá además una descripción o una referencia a los hechos, contratos, actividades, operaciones y sus circunstancias, de los cuales se pueda desprender la posible responsabilidad patrimonial.

6. También se puede incluir la mención de cualquier elemento de juicio que estime adecuado para contribuir al esclarecimiento de las irregularidades advertidas, o de los hechos, actos u omisiones invocados.

Su reglamentación, está contenida en el artículo 13 del Decreto No.65 de 1990, que señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 13. Si del informe que se elabore aparecieren hechos que conlleven responsabilidad de cualquier persona, el funcionario encargado de dicho examen deberá requerir al Director de Asesoría Legal de la Contraloría la designación de un abogado que colabore en la preparación del Informe de Antecedentes, en la forma ordenada por el artículo 5º del Decreto de Gabinete N°36 de 10 de febrero de 1990, con indicación del grado de participación que haya tenido el sujeto en la irregularidad, y la responsabilidad que, a su juicio, le sea imputable.”

El artículo 5 mencionado, exige que en el Informe de Antecedentes se haga una referencia o descripción de los actos, operaciones o contratos y sus circunstancias, de los cuales se pueda deducir la responsabilidad patrimonial, y según los artículos 15 y 19 del Decreto No.65, tanto el informe de auditoría como el de antecedentes deben ser remitidos a la DRP. Sin embargo, en la práctica, tal vez por razones de economía y conveniencia, el Informe de Antecedentes incorpora el contenido del informe de auditoría y el contenido que le es propio, según antes anotamos. No obstante, al momento de hacer el informe de antecedentes no se incluye la evaluación del control interno, lo que a nuestro juicio es inadecuado, ya que los resultados del control interno además de servir para las recomendaciones de mejoramiento de la entidad respectiva, sirven para

la acreditación de las responsabilidades tanto administrativas como patrimoniales.

Lo concerniente al análisis jurídico contable es una de las diferencias principales de ambos informes, ya que es un elemento propio y exclusivo del Informe de Antecedentes, es lo que le da su naturaleza jurídica. El Informe de Antecedentes, como antes dijimos, no es un peritaje ni nada parecido, es un informe especial con características propias y diferentes al resto de los informes de auditoría. Constituye, en estricto sentido, la investigación de actos irregulares de manejo y uso de bienes estatales, como el medio para acreditar la vinculación o posible responsabilidad que pudiera recaer sobre determinada persona. Viene a ser el análisis jurídico de la investigación contable, dirigida a la DRP, que en lo penal equivale a la vista fiscal que se remite al juez.



## EFICACIA DE LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL

### A. De la Prueba en el Proceso Penal.

#### 1. Noción de Prueba.

Del contenido del artículo 2044 del código judicial, se deduce que prueba es todo medio racional que conduzca al esclarecimiento de la verdad sobre el hecho punible y la personalidad de su autor. Asimismo, el artículo 2046 del mismo código, también permite señalar que prueba es todo medio racional que sirva a la formación de la convicción del juez respecto a lo que se investiga.

Cafferata Nores<sup>56</sup>, la concibe como lo que confirma o desvirtúa una hipótesis o afirmación precedente; Francesco Carrara<sup>57</sup>, la concibe como todo lo que sirve para dar certeza de la verdad de una proposición.

El concepto de prueba en general, como apunta M. Isabel Huertas<sup>58</sup> presenta dos aspectos: el subjetivo y el objetivo, constituido el último por el medio en sí y el primero por el fin.

---

<sup>56</sup> CAFFERATA NORES, José I. La Prueba en el Proceso Penal. Segunda edición actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, pág.3.

<sup>57</sup> CARRARA, Francisco. Programa Criminal..

<sup>58</sup> HUERTAS MARTÍN, M. Isabel. El Sujeto Pasivo del Proceso Penal como objeto de la Prueba. José María Bosch Editor, Barcelona, España, 1999, pág.28.

La concepción expuesta en el artículo 2044 y la adoptada por Cafferatta Nores, acentúan los aspectos objetivos de la prueba; la del artículo 2046 y la de Carrara, destacan los aspectos subjetivos.

En consecuencia, bien puede señalarse que prueba es todo medio racional, aportado por las partes o por el juez al proceso, del cual pueda deducirse la veracidad o no de un hecho o afirmación, que sirva para formar la convicción del juez respecto a lo que se investiga.

## 2. Aspectos de la Prueba.

Desde el punto de vista objetivo, la prueba reviste cuatro aspectos diferentes, a saber: elemento, órgano, medio y objeto de prueba.

### a. Elemento de prueba:

En términos generales, elemento probatorio es el dato objetivo o medio racional, incorporado legalmente al proceso, capaz de servir a la formación de la convicción del juez, respecto del hecho que se investiga (art. 2073).

### b. Órgano de prueba:

Es el sujeto portador o a través del cual se aporta la prueba

### c. Medio de prueba:

Es el procedimiento de incorporación de la prueba al proceso.

d. Objeto de prueba.

Aquello sobre lo que recae la prueba <sup>59</sup>.

3. IMPORTANCIA.

La prueba aportada al proceso es el fundamento del veredicto del juez, éste debe derivarse lógicamente del contenido de ellas. De tal manera, es un medio para controlar las decisiones judiciales. Cafferata <sup>60</sup> concibe su importancia como una garantía contra la arbitrariedad de las decisiones judiciales.

En este sentido, señaló J.J. Rousseau <sup>61</sup>, "Cualquier hombre puede equivocarse igual como yo: cuando yo creo lo que él dice, no lo creo porque lo dice, sino porque lo prueba."

4. FINALIDAD

El artículo 2031 del código judicial establece que el propósito del sumario es la comprobación de la existencia del hecho punible, del alcance de sus resultados o consecuencias, psicológicas y materiales, de las circunstancias que sirvan para calificar el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen, para descubrir al autor o partícipes, como todo dato relacionado con estos (identificación, condiciones de vida, educación, facultades mentales, etc.) y la comprobación de

---

<sup>59</sup> CAFFERATTA, Op. cit. pág.23.

<sup>60</sup> Ibidem, pág.5.

<sup>61</sup> Cit. por GORPHE, Francois. La Crítica del Testimonio. Cuarta Edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, España, 1962, pág.20.

la extensión del daño económico causado por el delito, para cuyos efectos se realizarán todas las diligencias pertinentes y útiles para el descubrimiento de la verdad. Esto es, persigue la verdad real o material respecto al hecho investigado.

Estas diligencias, tal como establece el artículo 2046 del C.J., pueden consistir en el examen que se haga por facultativos o peritos, de las personas, huellas, documentos, rastros o señales que haya dejado el hecho, o con deposiciones de testigos que hayan visto o sepan de otro modo la perpetración del mismo hecho o con indicios, medios científicos o cualquier otro medio racional que sirva a la formación de la convicción del juez, siempre que no estén expresamente prohibidos por la ley, ni violen derechos humanos, ni sean contrarios a la moral o al orden público.

El proceso penal es como un gran rompecabezas del cual las pruebas constituyen las piezas que arrojarán en definitiva el panorama completo de los hechos. Pero, como quiera que de ellas pueden deducirse cualesquiera datos o hechos (relacionados o no con la investigación), es preciso que sean objeto de valoración por parte del juez, ya que para efectos de una sentencia penal, deben reunir condiciones tales como relevancia, utilidad, legalidad, entre otras.

De manera que las pruebas servirán a la formación de la convicción del juez en la medida que sirvan a la comprobación de los hechos investigados, de lo que bien puede deducirse esa doble finalidad.

## 5. LA FORMACIÓN DE LA CONVICCIÓN DEL JUEZ

Tal como expresamos al inicio de este capítulo, la convicción del juez constituye el elemento subjetivo de la prueba. No obstante, interesa, por ahora, su estudio desde un punto de vista científico, de manera que conozcamos los estados intelectuales del juez respecto a la verdad, ya que está directamente vinculado al concepto de eficacia probatoria.

Señala Caferatta <sup>62</sup>, que la prueba va impactando al juez y generando en él distintos estados de conocimiento, que influirán en el proceso de manera diferente. Entre tales estados menciona la verdad, la certeza, la duda y la probabilidad.

Rocha Alvira <sup>63</sup> coincide en que *una prueba puede infundir distintos grados de convicción, desde el mínimo, el que apenas genera incertidumbre, el que casi convence pero deja todavía flotando la duda, o una cierta probabilidad de lo contrario, o el que convence con certeza absoluta*; lo que denota, según expresa, que la prueba no deja de serlo, aun cuando infunda apenas una mínima sospecha.

Estos estados intelectuales influyen en distintos actos o etapas en el proceso penal, ya que el juez dependerá de ellos al momento de tomar

---

<sup>62</sup> Op. cit. pág.5.

<sup>63</sup> ROCHA ALVIRA, Antonio. De la Prueba en Derecho. Biblioteca Jurídica DIKE, Colombia, edición 1990, pág.23.

decisiones en su curso, por ejemplo, para indagar o condenar, se requiere probabilidad o certeza, respectivamente.

a. Verdad.

Según el artículo 2031 del código judicial panameño, el propósito de la instrucción del sumario es el de comprobar la existencia del hecho punible, mediante la realización de todas las diligencias pertinentes y útiles para el descubrimiento de la verdad.

En el proceso penal se denomina verdad real o verdad material, que se define como la conformidad que existe entre la idea que se tiene de un objeto y lo que ese objeto es en realidad.

b. Certeza.

Se concibe como la firme creencia de haber alcanzado la verdad. Cafferatta Nores<sup>64</sup> la define como *la firme convicción de estar en posesión de la verdad*. Rocha Alvira<sup>65</sup> la define como *la persuasión de la verdad*.

Esta convicción puede ser negativa o positiva, según se tenga la creencia de que algo es falso o verdadero, que existe o no existe. Pero, antes de lograr esa posición absoluta, el intelecto pasa por distintas etapas intermedias que se denominan duda o probabilidad.

Al momento de decidir la situación jurídica del imputado, terminado el sumario: el juez puede ordenar el sobreseimiento definitivo, cuando resulte con evidencia que el hecho motivo de la investigación no ha sido ejecutado, es decir,

---

<sup>64</sup> Op. cit. pág.6.

<sup>65</sup> Op. cit. pág.22.

si obtiene la certeza negativa de la existencia del hecho, cuando aparezca el imputado exento de responsabilidad (por que la pretensión carece de fundamento, por razón de inimputabilidad, de causas de justificación o cualquier motivo de extinción de responsabilidad penal) y cuando se tenga certeza positiva de que el hecho punible ha sido materia de un proceso, el cual haya concluido con decisión definitiva que afecta al mismo imputado (art. 2207C.J.).

Después del debate público, el juez requiere la certeza positiva de la culpabilidad del imputado para condenar, pues goza de la presunción constitucional de inocencia, principio del cual se deriva la favorabilidad en caso de dudas, de modo que la duda y aun la probabilidad, son causas para absolverlo.

#### c. Duda

Es un estado de indecisión en el que los elementos positivos o negativos que indican la existencia o inexistencia de un hecho, penden en el punto medio de una balanza, impidiendo su inclinación en uno u otro sentido.

Cafferatta Nores<sup>66</sup> lo define como un estado de oscilación entre los elementos que inducen a afirmar y los elementos que inducen a negar la existencia o la inexistencia del objeto sobre el cual se está pensando.

En la legislación argentina, según expone Cafferatta Nores, cuando se tuviere duda al momento de decidir la situación jurídica del imputado, por no haber mérito para ordenar el procesamiento ni para sobreseer, se dicta un auto llamado “auto de falta de mérito”.

En nuestra legislación, la duda respecto a la existencia del delito debe generar un auto de sobreseimiento provisional, ya que no existe mérito para ordenar un procesamiento, pero tampoco para sobreseer definitivamente (art. 2207 y 2208 c.j.). Ello en atención al principio *indubio pro reo*, que rige en nuestra legislación por virtud del artículo 22 de la Constitución Política de Panamá, según el cual las personas acusadas de haber cometido un delito tienen derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad en juicio público que le haya asegurado todas las garantías establecidas para su defensa.

d. Probabilidad.

Cuando existan elementos negativos y positivos, ambos atendibles, pero los positivos superan a los negativos, tendremos un estado de probabilidad; en el sentido contrario, será improbabilidad. Nos parece que estos grados de probabilidad pueden estar atenuados o aumentados conforme la fuerza de los elementos que los inclinan en uno u otro sentido.

Es importante la acotación de Cafferatta Nores, respecto a que la superioridad de tales elementos, para generar la probabilidad o improbabilidad, debe fundamentarse en la calidad de las pruebas; pues, en el proceso penal son importantes elementos de procedencia, legalidad, competencia, tanto del elemento como del órgano de la prueba.

De acuerdo con el artículo 2092 del C. J., la indagatoria tiene como presupuesto la existencia del hecho punible y la probable vinculación del

---

<sup>66</sup> Op. cit. pág.7.



imputado. Esto es, para indagar a una persona es preciso que el funcionario de instrucción o el juez, obtengan la certeza positiva de la existencia del hecho punible, pero tan solo una probabilidad de la vinculación del sujeto con el hecho.

Lo mismo sucede para la aplicación de medidas cautelares, entre las que se incluye la orden de detención, para la cual es preciso que el juez o funcionario de instrucción obtengan la probabilidad de la vinculación del sujeto.

La certeza positiva de la existencia del hecho y la probabilidad de responsabilidad del imputado es motivo de un auto de llamamiento a juicio.

## B. DE LA EFICACIA PROBATORIA.

### 1. Concepto.

En gramática española<sup>67</sup> el término eficacia lo encontramos definido como *virtud y poder para obrar*.

Davis Echandía<sup>68</sup> señaló que “Prueba eficaz es la admisible, conducente y legalmente practicada, que por su resultado sirve para darle al juez la convicción que necesita.”

Al hablar de la eficacia de la prueba nos encontramos midiendo la fuerza que ejerce el elemento en el intelecto del juez, para generar en él la convicción, sea positiva o negativa, respecto a un hecho o afirmación. Es eficaz una prueba que logra su cometido, esto es, formar la convicción del juez respecto a

---

<sup>67</sup> Diccionario Everest de la Lengua Española.

<sup>68</sup> DAVIS ECHANDIA, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Biblioteca Jurídica Diké, primera edición, Colombia, tomo I, pág.341.

la existencia o inexistencia de un hecho, responsabilidad o irresponsabilidad de un sujeto.

Esa fuerza de convicción o de persuasión del elemento probatorio, no obstante, depende de ciertas condiciones, pues el juez está vinculado por la norma. La representación pura y simple de un hecho no es suficiente para fundar su convicción, ya que la prueba requiere estar revestida de características y formalidades exigidas por la ley, que convergen para darle fuerza y hacerlas eficaces *jurídicamente*. Por ejemplo, el dicho de un testigo es un elemento de prueba, pero no tiene valor si no fue recibido bajo juramento y por autoridad competente, como tampoco lo es si el testimonio no guarda relación con el hecho investigado, lo que la hace ineficaz.

Señala Rocha Alvira <sup>69</sup> que la prueba legalmente ineficaz carece de poder de convicción, aunque el hecho que con esa prueba se trate de demostrar sí sea pertinente.

De las concepciones de Davis Echandía y Rocha Alvira, que representan el concepto generalizado en la doctrina, como de las exigencias establecidas en el código judicial panameño para la eficacia de las pruebas, podemos deducir que la eficacia, concebida *jurídicamente*, guarda relación con el concepto de “si la prueba sirve para fundamentar una decisión”. Es decir, debe reunir el elemento “cualidad o virtud” y el elemento “fuerza o poder”, lo que implica, a mi

---

<sup>69</sup> Op.cit. pág.126.

juicio, la conjunción de los elementos objetivos exigidos en la ley y el elemento subjetivo: capacidad o fuerza representativa del elemento probatorio.

El elemento objetivo se refiere, entonces, a que una prueba válida es aquella que reúne las formalidades exigidas en la ley para ser producidas e incorporadas en el proceso, y si no tiene valor legal no será eficaz para fundamentar una decisión (art. 783 C.J.). El elemento subjetivo surge de la valoración del juez del contenido de la prueba, se refiere a su capacidad de representación del hecho o afirmación a probar.

De lo expuesto se desprende, entonces, que para que una prueba sea calificada de eficaz jurídicamente, debe ser, en primer término, objetiva, legal y útil, además de oportuna. El segundo elemento, relativo a la formación de la convicción del juez, surge del elemento probatorio mismo y su fuerza representativa.

## 2. Elementos que aportan eficacia a la prueba.

Entre los aspectos objetivos que imprimen eficacia a la prueba tenemos los siguientes:

### a. Objetividad.

El elemento probatorio debe existir en el expediente. Todos los datos o elementos que utiliza el juez para fundamentar una decisión deben ser comprobables, es decir, debe constar en el expediente el dato objetivo que pruebe todos los extremos afirmados en una resolución. No sirve, ni es prueba

en el proceso, en consecuencia, el conocimiento privado del juez, salvo la excepción relativa al hecho notorio, acogida en nuestro el artículo 784 del código judicial.

Como dice Cafferatta<sup>70</sup>, el elemento debe provenir del mundo externo al proceso y su trayectoria debe cumplirse de modo tal que pueda ser controlada por las partes.

El carácter objetivo de la prueba esta íntimamente vinculado con el principio de la necesidad de la prueba que, a decir de Davis Echandía<sup>71</sup>, “representa una inapreciable garantía para la libertad y los derechos del individuo, que de otra manera estarían en manos de jueces parciales y a merced de decisiones que no podrían ser revisadas por el superior”.

#### b. Legalidad

Nuestro sistema procesal acoge el principio de libertad probatoria, que admite el uso de todo medio de prueba que pueda servir a los fines del proceso, el cual tiene como límite que no esté expresamente prohibido por la ley, ni viole derechos humanos ni sea contrario a la moral o al orden público (art. 2046 C.J.)

El código judicial regula lo concerniente a la obtención e incorporación de la prueba al proceso, aquellas que no tengan una formalidad expresamente establecida se regirán aplicando por analogía las disposiciones de los que sean semejantes o, en su defecto, la forma que establezca el juez, siempre que no

---

<sup>70</sup> Op. cit. pág.13.

<sup>71</sup> Op. cit. pág.115.

afecte la moral, la libertad personal de las partes o de terceros o no estén expresamente prohibidos por la ley. (art. 813 C.J.)

La ilegalidad de un elemento probatorio puede darse por su irregular obtención o por su irregular incorporación al proceso.

b.1. Prueba ilegalmente obtenida.

Este concepto nos lleva al debate de las pruebas ilícitas. Una prueba es ilegal en tanto esté prohibida por mandato legal o constitucional, sea obtenida indebidamente o sean legales, pero obtenidas a partir de un medio ilegal.

Cafferatta Nores<sup>72</sup> enfatiza como ilegal la prueba obtenida en violación de las garantías individuales constitucionales y las considera carentes de valor para fundar la convicción del juez.

Según el maestro Davis Echandía<sup>73</sup> las pruebas ilegales son inconducentes y por tanto desprovistas de eficacia jurídica.

El Dr. Carlos Muñoz Pope<sup>74</sup>, hace una diferenciación formal de las pruebas ilícitas y las ineficaces, señalando que las pruebas ilícitas son pruebas inadmisibles y las pruebas ineficaces son pruebas admitidas que no tienen valor en el proceso.

---

<sup>72</sup> Op. cit. pág.14.

<sup>73</sup> Op. cit. pág.340.

<sup>74</sup> MUÑOZ POPE, Carlos Enrique. Cuestiones sobre el Proceso Penal. Ediciones Panamá Viejo, Panamá, 1997, pág.61.

En nuestro medio, la conducencia o no, es motivo para la admisión o inadmisión de una prueba, de modo que las pruebas ilegales o ilícitas son pruebas inconducentes y por tanto inadmisibles; pero, puede suceder que la prueba adolezca de algún vicio no manifiesto de modo que se practique dentro del proceso, o de pruebas practicadas por el fiscal durante el sumario, que entonces deben ser tenidas por el juez como ineficaces para ser utilizadas en abono a alguna decisión.

Las pruebas ilegalmente obtenidas se han denominado ilícitas, ilegales, ineficaces, inadmisibles, inválidas, ilegítimas, etc,

Para Eugenio Zaffaroni<sup>75</sup> son ilícitas las pruebas obtenidas en violación de las garantías fundamentales, sea en forma directa o indirecta.

María Antonieta Saenz Elizondo<sup>76</sup> utiliza indistintamente los términos prueba ilícita y prueba ilegítima, relacionándola con el medio de prueba prohibido y definiéndola como aquella que en sentido absoluto o relativo niega la forma acordada en la norma o va contra principios del derecho positivo.

Davis Echandía<sup>77</sup> las define como las que están expresa o tácitamente prohibidas por la ley o atentan contra la moral y las buenas costumbres del

---

<sup>75</sup> ZAFFARONI, Eugenio. Sistemas Penales y Derechos Humanos en América Latina. Informe Final del Programa de Investigación desarrollado por el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (1982-1986). Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, pág.140.

<sup>76</sup> SAENZ ELIZONDO, María Antonieta. La Prueba ilícita en el proceso penal, Revista Ciencias Penales, Año 4, N°6, dic.1992, pág.36.

<sup>77</sup> Op. cit. pág. 539.

respectivo medio social o contra la dignidad y libertad de la persona humana o violan sus derechos fundamentales que la constitución y la ley ampara.

José Cafferatta Nores<sup>78</sup>, en su artículo denominado “Los frutos del árbol envenenado” se refiere a las pruebas ilícitas como elementos de convicción obtenidos mediante la violación de garantías fundamentales.

En general, y conforme a los conceptos expuestos, las pruebas son ilícitas:

- a. Según estén absoluta y expresamente prohibidas en la ley, como es el caso del artículo 29 de la Constitución Política sobre la interceptación de llamadas telefónicas.
- b. Si han sido obtenidas sin el debido cumplimiento de los procedimientos y requisitos exigidos en la ley. Ejemplo, el primer párrafo del citado artículo 29, que exige el cumplimiento de formalidades legales para la interceptación de llamadas telefónicas, o en caso del allanamiento de morada para el cual también se requiere el cumplimiento de determinadas formalidades procesales.
- c. Siendo la prueba lícita, haya sido obtenida a través de medios probatorios u otras pruebas recabadas indebidamente. Ej., cuando al imputado se le obliga a confesar, mediante tormentos o drogas, sobre el lugar en el que se encuentran las pruebas del delito (fruto del árbol envenenado).

Siguiendo el texto del profesor Muñoz Pope<sup>79</sup> en nuestro ordenamiento procesal, son ilícitas las pruebas:

---

<sup>78</sup> CAFFERATTA NORES, José Isabel. Revista Doctrina Penal. 1986, pág.497.

<sup>79</sup> Op. cit. pág.64.

- a. Cuando estén expresamente prohibidas por la ley, concibiendo la ley como cualquier disposición jurídica sin importar el rango de la norma en cuestión;
- b. Las que violen derechos humanos o se obtengan en violación de los mismos; reconociendo como derechos humanos los derechos fundamentales constitucionales sobre dignidad y libertad de decisión, por ejemplo.
- c. Las que sean contrarias a la moral; teniendo a ésta como la de la colectividad, en general.
- d. Las que sean contrarias al orden público; aludiendo a principios y normas de conducta y actuación impuestos por una norma jurídica que no pueden ser desconocidos por nadie, sea autoridad o un particular.

En consecuencia, son ineficaces para fundamentar una decisión, las pruebas obtenidas ilegalmente, violatorias del principio del debido proceso, probidad y lealtad procesal, las obtenidas por métodos prohibidos, las que en sí mismas han sido prohibidas en la ley, y las que son atentatorias de la moral, del orden público y de derechos humanos irrenunciables.

El artículo 2295 del código judicial, consagra expresamente como causal de nulidad la obtención ilegal de una confesión, cuando esta es obtenida mediante el uso de coacción, promesas o amenazas.

#### b.2. Prueba incorporada irregularmente.

La ley prevé formalidades para la incorporación de pruebas al proceso penal, las que se suplen con el libro segundo relacionado con las pruebas en materia civil.



Se trata de medios probatorios lícitos para cuya obtención se hubieren omitido formalidades legales o que han sido ingresados al proceso sin atender las formalidades establecidas para tal fin. Por ejemplo, la declaración de un testigo, en la cual no ha mediado coacción, pero que fue rendida sin prestar juramento; la prueba practicada en el plenario sin conocimiento de las partes; la declaración jurada rendida ante autoridad incompetente, la declaración extrajudicial no ratificada en el proceso, etc.

Incluso, en algunos casos, estas omisiones producen la violación del derecho de defensa de las partes al no permitir la contradicción en la actividad probatoria, como es el caso de las pruebas practicadas sin notificación de las partes que, según el artículo 2294 del código judicial, produce la nulidad de lo actuado, debiendo reiterarse la prueba en debida forma para que pueda ser valorada por el juez.

Aquí mencionamos también la prueba pericial contable practicada en el proceso por un experto en la materia que carece de idoneidad. Dicha prueba es ineficaz por haber omitido un requisito legal cual es el establecido en el artículo 978 del código judicial, que exige el correspondiente título o certificado de idoneidad en la profesión, arte o actividad técnica especializada a que pertenezcan las cuestiones sobre las cuales se deba dictaminar.

c. Utilidad.

El elemento probatorio es útil o relevante cuando tiene la capacidad de producir certeza o, al menos, un juicio de probabilidad respecto a la existencia o inexistencia de los hechos que se quieren probar.

d. Pertinencia.

El dato probatorio debe estar directamente relacionado con el objeto de la prueba, es decir, debe estar dirigido a probar la existencia o no de los hechos imputados, de la responsabilidad o participación del imputado, como también de otros hechos o circunstancias relevantes en el proceso como: atenuantes o agravantes, eximentes de responsabilidad, el alcance del daño causado, la personalidad del imputado, etc.

Rocha Alvira<sup>80</sup> señala que es pertinente la prueba referente un hecho tal que si fuere demostrado influirá en la decisión total o parcial del litigio.

e. Oportunidad.

Para que la prueba sea eficaz al momento de su valoración, es preciso que haya sido aducida y recibida en legal forma. Al respecto, el artículo 792 del código judicial establece que, para que sean apreciadas en el proceso las pruebas, deberán solicitarse, practicarse o incorporarse al proceso dentro de los términos u oportunidades señaladas al efecto en dicho código, estableciendo como excepción aquellas que se han practicado con intervención de las partes

ya vencido el término probatorio, siempre que hayan sido ordenadas por resolución ejecutoriada.

e.1. Proposición:

En nuestro sistema penal, de corte inquisitivo moderado, durante la etapa de instrucción del sumario el fiscal está obligado a practicar pruebas tendentes a determinar la verdad de los hechos que se investigan (art.2045 C.J.), teniendo para tales fines amplias facultades. En el caso de fraudes contables, por ejemplo, se debe dirigir a determinar la clase de astucia utilizada, medios o instrumentos usados, intensidad del daño causado o que se haya querido causar, el cual se justipreciará por peritos y la gravedad del peligro para la propiedad (art.2081 C.J.).

El imputado, por su parte, tiene la facultad de ejercer su derecho constitucional de defensa desde “el acto inicial del procedimiento y hasta la terminación del proceso” (art.2008). Según el artículo 2006 del código judicial, el imputado es tal desde el momento en que sea sindicado como autor o partícipe de algún delito o sea querellado. Y, este acto de imputación, normalmente se entiende como el momento de su detención o de su indagatoria.

En tal sentido, el artículo 2100 del código judicial, confiere al imputado el derecho a solicitar por sí o por medio de su defensor, que se practiquen las pruebas que estime favorables a su defensa, cuya práctica debe disponer el fiscal, obligatoriamente, siempre que éstas sean conducentes.

---

<sup>80</sup> Op. cit. pág.124.

En esta etapa del proceso no existe una verdadera igualdad de partes, ya que, a pesar de que el fiscal en su actividad probatoria está limitado a formalidades y aspectos concernientes a la validez de las pruebas, la realidad demuestra que en unas ocasiones se limita en exceso y en otras se despliega sin límites, entrando al análisis objetivo de relevancia o conducencia solo de las pruebas propuestas por el imputado.

Es por ello que hemos observado anteriormente que algunas pruebas que bien pueden resultar inadmisibles, son incorporadas al proceso en esta etapa y, por tanto, corresponderá al juez su valoración, sea que resulten relevantes para el enjuiciamiento o que se valoren para efectos de fundar una decisión final, a menos que las partes incidenten durante el sumario o aleguen de otra forma, ante el juez, su invalidación.

Durante el plenario, en cambio, una vez ejecutoriado el auto de enjuiciamiento, tanto el fiscal como las partes cuentan con un término perentorio para aducir sus pruebas, las que serán admitidas o no por el juez, según sean conducentes, y se practicarán durante la audiencia (art. 2222 C.J.); salvo que exista el temor fundado de que no se puedan practicar en la audiencia, caso en el cual el juez dispondrá la fecha correspondiente para su evacuación.

Asimismo, el artículo 2226 del código judicial, confiere al juez facultad para ordenar de oficio, en esta etapa procesal, la práctica de pruebas que estime convenientes para el esclarecimiento de los hechos.

### e.2. Admisión y Recepción.

La recepción es el momento en que se efectúa la diligencia mediante la cual se persigue obtener el dato probatorio. Ejemplo, cuando se recibe el testimonio o se realiza un allanamiento.

Ese momento puede suceder durante el sumario o durante el plenario. En el plenario, no obstante, le precede la admisión o inadmisión de la prueba por parte del juzgador.

Se incluyen de manera complementaria todos los trámites destinados a la práctica efectiva de la prueba, como sería la resolución que fija la fecha de recepción de la prueba o que dispone la ejecución del allanamiento.

En el sumario, el fiscal debe practicar todas las diligencias tendientes a la comprobación de los hechos y la personalidad de su autor y de cada diligencia que practique debe dejar constancia escrita en el expediente. Las pruebas practicadas en esta etapa son absolutamente válidas para el plenario, no tienen que ser reiteradas ante el juez.

Asimismo, una vez admitidas las pruebas propuestas (art. 2100 C.J.), las partes tienen la facultad de participar en su recepción. En lo que concierne a las pruebas dispuestas por el fiscal durante el sumario, el artículo 2040 le confiere a las partes amplias facultades para enterarse del curso del expediente y, como consecuencia del derecho de defensa, puede participar en ellas; no obstante, durante la instrucción del sumario el fiscal no está supeditado a la notificación de cada diligencia que realice con el fin de adelantar la investigación.

En el plenario, una vez propuestos, el juez debe valorar si los medios probatorios respectivos reúnen los requisitos de ley para su admisión, tales como: conducencia, relevancia, utilidad, legalidad, etc.

La prueba se recibe durante la audiencia, a menos que se trate de aquellas que por su naturaleza deban ser practicadas en fecha distinta con el fin de evitar la suspensión de la audiencia. Sólo las que hayan sido admitidas serán practicadas, además de las dispuestas en el artículo 2259 del código judicial, como: careos de testigos, diligencias no pedidas que el juez estime necesarias, diligencias pedidas por las partes en el acto de audiencia dirigidas a probar alguna circunstancia que pueda influir en la decisión del juez, siempre que éste lo estime admisible y las que disponga de oficio el juez de la causa.

### 3. VALORACIÓN PROBATORIA.

#### a. Concepto.

Si bien, la prueba tiene como fin la comprobación de los hechos, su capacidad de representación o no de ellos, debe ser determinada por el juez. La eficacia probatoria, en consecuencia, es resultado de la apreciación de la prueba, la cual se desarrolla en nuestro sistema jurídico de acuerdo a la sana crítica o libre apreciación, que más adelante examinaremos. Pues, solo en la medida que pueda ser utilizada para fundar una decisión (pertinencia, utilidad, etc.) y que sea capaz de representar o evidenciar un hecho, podrá generar en el juez un estado de certeza o no respecto a lo que se pretende probar.

El término *valoración* lo concibe Cafferatta Nores <sup>81</sup> como la operación intelectual destinada a establecer la eficacia conviccional de los elementos de prueba recibidos y es utilizado muy comúnmente como sinónimo de “apreciación”; no obstante, juristas como Lluís Muñoz Sabaté <sup>82</sup>, prefieren hablar de *apreciación* ya que estiman este como un concepto omnicomprensivo; abarca mucho más que asignar un valor a un dato determinado, como sucede en los sistemas de tarifa legal.

El ejercicio valorativo, en el curso del proceso, lo ejercen las partes y el juez, como anota Cafferatta Nores <sup>83</sup>, al defender u oponerse a una prueba, al incidentar y resolver, admitir o negar una prueba en el sumario y en el plenario, al ordenar indagatorias o medidas cautelares, etcétera; pero, muy especialmente cuando se trata de establecer la admisibilidad de un medio o elemento probatorio, dirigido a determinar la concurrencia de ciertos requisitos o condiciones objetivas, cuyos parámetros valorativos están prescritos en la ley (relevancia, pertinencia, oportunidad, legalidad, etc.) sin entrar al fondo ni apreciar el caudal probatorio en su conjunto - al que nos referimos al hablar de la “oportunidad” de las pruebas -; y, cuando se trata de formar la convicción del juez a efectos de tomar una decisión, sea auto o sentencia, que ponga fin al proceso, cuya operación intelectual difiere en proporción y calidad. Bien podría

---

<sup>81</sup> CAFFERATTA NORES, José I. La prueba en el Proceso Penal, pág.37.

<sup>82</sup> MUÑOZ SABATÉ, Luis. Fundamentos de la Prueba Judicial Civil L.E.C. 1/2000. J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2001, pág. 423.

<sup>83</sup> Op. cit. pág.37.

decirse que en el primer momento se trata de una selección de datos y en el segundo, del análisis de esos datos.

b. Generalidades.

La apreciación de la prueba implica un ejercicio intelectual por parte del juez que, a decir de Luis Muñoz Sabaté<sup>84</sup>, es más que un proceso pensante, ya que está enmarcado en el *proceso de sentencia en su integridad*.

Una persona, aún antes de obtener un título profesional, ya posee un bagaje intelectual general que le permite formarse un criterio respecto de determinados actos o sucesos, esto es, tiene la capacidad de pensar y discernir. Este pensamiento se optimiza, diríamos que en calidad y concreción, a medida que suma a su acervo nuevos y más especializados conceptos, conocimientos y experiencia, lo que sucede cuando se convierte en un profesional o técnico, por ejemplo, aunque el conocimiento especializado, a veces es adquirido solo por experiencia. En el caso de un juez, su pensamiento está influenciado por su cultura, sus conocimientos profesionales, su experiencia, que al recaer en actos y elementos específicos, le permiten elaborar un razonamiento respecto a lo apreciado. Y, es que, precisamente, la lógica del pensamiento humano permite reconocer que todo el caudal intelectual, moral, emotivo y experimental, formado en la mente a través de la vida entra en acción cuando se forma el pensamiento, de ahí que resulte prudente la previsión y exigencia del uso de tales conocimientos, pero orientados, tal como expresamos, a la formación de una convicción razonada, que debe constar en el fallo para fines de control.



Sobre el particular, nos dice Luis Muñoz Sabaté<sup>85</sup>:

“Este pensamiento, como todo acto pensante, tiene un curso o corriente dentro de la cual flotan y se deslizan diversos elementos: ideas, imágenes, experiencias, sensaciones, emociones y motivaciones, todo ello bajo la consciencia de que se orientan hacia la consecución de un convencimiento acerca de la existencia o no de determinado hecho. Esta finalidad, sin embargo, fracasaría si los diversos ingredientes que han penetrado y discurren por la corriente no establecieran relaciones o combinaciones susceptibles de convertir el pensamiento en un pensamiento racional, perfectamente integrado y capaz de ofrecer finalmente una determinada solución.”

El pensamiento apreciativo es muy propio de la mente del hombre, porque implica observación, análisis y razonamiento; no obstante, requiere voluntad. En el marco jurídico y aplicado a la prueba, este pensamiento se encuentra orientado por la voluntad y la conciencia hacia la formación de ideas concretas, del convencimiento obtenido de un conjunto de hechos o elementos (prueba) respecto de otro hecho o afirmación (el que se pretende probar).

A nuestro modo de ver, el sistema de la prueba tasada, si bien implicaba la *apreciación* de la prueba, no permitía al juez hacer uso de todo su bagaje cultural, pues estaba limitado a reglas de medición y de valoración preestablecidas para cada medio probatorio. No obstante, los sistemas de íntima convicción y de libre apreciación de la prueba, llamada en nuestro medio sana crítica, exigen un ejercicio intelectual apreciativo profundo y razonado por parte del juzgador, pero el sistema de íntima convicción no era claro en la orientación que debía seguir el pensamiento valorativo, como en cambio se

---

<sup>84</sup> Op. cit. pág.423.

exige al juez en el sistema de libre apreciación de la prueba, cuando se le somete a las reglas de la lógica y las máximas de la experiencia, incluso, como señala el Dr. Fábrega<sup>86</sup> a preceptos de *higiene mental*, tendiente al más certero y eficaz razonamiento.

Luis Muñoz Sabaté<sup>87</sup> define el proceso de apreciación como aquel proceso mental externalizable (motivación) dirigido a obtener la evidencia sobre determinados hechos operativos (pertinencia), partiendo de otros hechos percibidos críticamente, valiéndose de conocimientos ya aprendidos (máximas de la experiencia) y estableciendo juicios sobre sus relaciones (inferencias).

El pensamiento apreciativo es, pues, un proceso intelectual que va más allá de una valoración objetiva, en cuanto pretende la formación de la convicción propia del juez fundamentado en hechos o evidencias, que está orientado en nuestro sistema legal por la sana crítica, concepto que, como veremos en párrafos posteriores, orienta el pensamiento hacia la aplicación de la lógica y las máximas de la experiencia con el fin de obtener, en definitiva, una conclusión razonada y razonable.

#### c. Sistemas de Valoración.

A lo largo de la evolución del proceso, en general, se han utilizado tres sistemas diferentes para la valoración probatoria, a saber, la tarifa legal, la libre

---

<sup>85</sup> IBIDEM.

<sup>86</sup> FABREGA, Jorge. Estudios Procesales tomo II, p.933.

convicción y la sana crítica. El sistema que acoge nuestra legislación, actualmente, es el de la sana crítica, denominado por algunos autores: libre apreciación de las pruebas.

Para conocer este sistema no puede prescindirse de los otros dos, pues en ellos encuentra su historia. Como expresa Gerhard Walter<sup>88</sup>, la libre apreciación de la prueba se ubica entre dos polos extremos, el de la prueba legal (prueba tasada) y el de la íntima convicción.

#### c.1. Tarifa legal.

Explica el profesor Jorge Fábrega<sup>89</sup> que el sistema de tarifa legal es el tradicional de derecho español (el Fuero Juzgo, Novísima Recopilación), que procede del derecho italiano canónico. Rigió para Panamá en el código de 1917, aunque de manera más moderada que la tradicional; y, aun quedan resabios, como es el caso del artículo 918 del código judicial, según el cual un testigo no puede formar por sí solo plena prueba, pero sí gran presunción cuando es hábil, según las condiciones del declarante y su exposición.

Sobre la materia, señala Gerhard Walter<sup>90</sup>:

“Fue solo la desconfianza que se tuvo por un lado, hacia “arriba” hacia una judicatura independiente que pudiera resistir a la omnipotencia tiránica y, por otro lado, “abajo” hacia los jueces por ser funcionarios de esa omnipotencia, lo que llevó a sujetar a los jueces a normas preestablecidas para la constatación de hechos.

---

<sup>87</sup> IBIDEM.

<sup>88</sup> WALTER, Gerhard. Libre Apreciación de la Prueba. Editorial Temis, Librería, Bogotá, Colombia, 1985, pág.3.

<sup>89</sup> FÁBREGA, Jorge. Teoría General de la Prueba. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, segunda edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 2000, pág.328.

<sup>90</sup> Op. cit. pág.94.

Esa desconfianza fue reemplazada o apoyada, bajo la influencia de ciertos conceptos espirituales, como lo eran los pensamientos escolástico y aristotélico, por una desconfianza hacia los dones de “razonabilidad” del juez individual, cuya “atadura” servía ahora para asegurar que la ley, con su preexistente razonabilidad, no cayese víctima de la sin razón de un juez. Solo cuando se comprendió lo defectuosas que son las disposiciones legales apriorísticas para comprobar un cuadro de hechos y, cuando se comprendió que había otras posibilidades para defenderse de la arbitrariedad judicial, resurgió el principio de la libre apreciación de la primera.”

A diferencia de la libre convicción y sana crítica, el sistema de la prueba tasada o tarifa legal, que también se ha conocido como prueba legal y formal (términos que refuta como impropios H.Davis Echandía, pues estima que es legal toda prueba admitida por la ley), consiste en que a cada medio de prueba se le asigna un valor a priori, que el juez debe aplicar sin posibilidad de atender a su criterio, aun cuando las circunstancias y hechos parecieren ameritar otra decisión.

Pueden existir en este sistema algunas salvedades en ciertos medios probatorios, como los indicios y el dictamen pericial, en los que se confiere cierta libertad al juez, sin que ello signifique, como afirma Davis Echandía <sup>91</sup>, un sistema mixto.

Si bien es cierto, lo expuesto por Gerhard Walter encuentra su razón de ser en la historia evolutiva del derecho procesal, también debe admitirse que el sistema de tarifa legal desempeñó un importante papel en esa evolución y en el mejoramiento de la administración de justicia, en su momento, imponiendo

---

<sup>91</sup> Op. cit. tomo I, pág.86.

límites al libre arbitrio de los jueces. Sobre el particular, el Dr. Jorge Fábrega<sup>92</sup>, citando a Vishinski, señala que:

“La teoría de las pruebas formales representó en una determinada etapa del desarrollo procesal, un paso adelante y que restringía la desenfrenada arbitrariedad y el poder ilimitado, en vigor hasta entonces, de diferentes grupos y de personas influyentes, a pesar de que esa limitación se llevó a cabo en provecho del absolutismo. En ciertos límites y, en una determinada etapa histórica, los intereses del absolutismo coincidieron con los de la sociedad, que exigía en orden y legalidad mayores que los existentes bajo el imperio de las normas de procedimiento feudales, las cuales cedieron lugar a la llamada teoría legal de la prueba. Su rasgo positivo estribó en que puso ciertas limitaciones a la arbitrariedad de los jueces: colocó al juez en la misma situación que a cualquier otro funcionario; no podía guiarse por su solo discernimiento, alimentado por el egoísmo del dominio de clase de los explotadores y multiplicado por la más obtusa ignorancia; hallábase obligado a subordinarse a ciertas reglas jurídicas, a cierta norma reguladora, a ciertas exigencias que se apoyaban en la ley.”

Se critica a este sistema la rigidez excesiva a que sujeta la decisión del juez, mecanizando la función jurisdiccional; la imposibilidad de abarcar en la norma el sinnúmero de situaciones y hechos que pueden darse en el proceso y generando, en consecuencia, fallos alejados de la realidad material y por tanto ajenos a la equidad y a la justicia. Y, como apunta Rocha Alvira<sup>93</sup> “usando de este sistema el juez podría resultar aceptando como cierto lo que no creería como hombre”.

---

<sup>92</sup> Teoría General de la Prueba, pág.329.

<sup>93</sup> Op. cit. pág.99.

### c.2. Íntima Convicción.

El sistema de la íntima convicción consiste en la plena libertad que se otorga al juez para la apreciación de las pruebas, sin que esté sujeto a norma legal alguna ni obligado a motivar su decisión. Como dice Cafferatta Nore<sup>94</sup>, este sistema le permite al juez valorar las pruebas de acuerdo a *su leal saber y entender*.

En el Informe Final del Programa de Investigación desarrollado por el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (1982-1986) presentado por el Dr. Eugenio Zaffaroni<sup>95</sup>, quien fuera su coordinador, se dice que el sistema de íntima convicción, por sus características, es propio de los jurados de conciencia y no debe ser aplicado por los jueces oficiales, ya que un tribunal técnico no ejerce una soberanía directa, sino una representación republicana y, por lo tanto, está obligado a hacerlo de manera racional, de modo que el desempeño de esa función pueda ser controlado. Es este el criterio adoptado en el artículo 23 de la Convención Americana de Derechos Humanos, según el cual el proceso penal es un “asunto público” en el que el ciudadano tiene derecho a participar por sí o por medio de sus representantes, participación que quedaría excluida en un sistema de íntima convicción.

Hernando Davis Echandía<sup>96</sup>, considera que libre o íntima convicción y la sana crítica son exactamente lo mismo, ya que el juez no está eximido de razonar de manera lógica, crítica, ajustado a las máximas de la experiencia y de

---

<sup>94</sup> Op. cit. pág.39.

<sup>95</sup> Op. cit. pág.159.

la sicología; pues, lo contrario sería tanto como entender que el juez puede fallar de manera absurda y arbitraria, utilizando razonamientos ilógicos. El hecho de que deba exponer su motivación, no es más que un requisito de publicidad, pero la operación valorativa es la misma. Que conserve o no la reserva de su motivación no es un elemento que deba considerarse distintivo para estimar la existencia de dos sistemas de valoración, ya que ello en realidad obedece al cumplimiento de los requisitos de publicidad y contradicción que forman parte del principio constitucional del debido proceso y del derecho de defensa.

Hernando Davis Echandía <sup>97</sup>, explica que el sistema de libre convencimiento o íntima convicción como lo conciben algunos autores, según el cual el juez no tiene la obligación de razonar su convicción en la parte motiva del fallo, corresponde a la tarea de los jurados de conciencia y en el fondo no es más que una “infortunada modalidad de la libre apreciación por el juez”.

En nuestro sistema, como explica el Dr. Fábrega <sup>98</sup>, el código judicial diferencia entre el examen de la prueba según la conciencia (íntima convicción), que se consagra en determinados casos, para los jurados de conciencia en materia penal, en los procesos de alimentos (art.1332 C.J.) y que también recoge el código de trabajo en algunos casos como el del artículo 463; y, el examen según la sana crítica, que es la regla general en los procesos civiles y penales (art. 781) y que se aplica también en materia laboral (art. 732) y la ley 8ª de 1982, procesal marítima. En el primer caso el juez no tiene la obligación

---

<sup>96</sup> Op. cit. tomo I, pág.95.

<sup>97</sup> IBIDEM, pág.95.

de motivar su decisión y en el segundo sí la tiene. Pero, en general, el sistema imperante es el de la sana crítica.

Gerhard Walter<sup>99</sup> hace una clara exposición de la evolución del procedimiento probatorio en Francia y Alemania, interesante para entender, en parte, la razón de las distintas posiciones mencionadas en torno a la diferencia entre la íntima convicción y la libre apreciación y, en parte, para conocer sus ventajas y desventajas.

Explica el autor que en Francia, mediante Decreto del año 1791 se creó el tribunal de jurados y en la correspondiente *Instruction* se introdujo la *conviction intime*, según la cual la ley no pide cuenta al jurado de los medios por los cuales se han formado una convicción, no prescribe reglas que determinen la fuerza de las pruebas, sino que persigue que busquen en la *sinceridad de su conciencia* qué *impresión* han causado en su razonamiento las pruebas aportadas contra el acusado y los medios de defensa. Es decir, que en principio, nació para los jurados de conciencia.

Dicho principio fue incorporado al Código Napoleónico de 1808. A partir de la introducción de este sistema en Francia, se impuso en Alemania un sistema mixto y algunos estados extranjeros adoptaron la legislación francesa, pero sin los jurados de conciencia.

---

<sup>98</sup> Teoría General de la Prueba, pág.334.

<sup>99</sup> Op. cit. pág.93.



Explica Gerhard Walter que el sistema de la íntima convicción implicó un rechazo al sistema de las pruebas legales; y, que puso de manifiesto la naturaleza intuitiva e irracional de la concepción de la íntima convicción.

En Alemania se sostuvo que el principio de libre convicción únicamente podía concederse al jurado de conciencia, no a los jueces oficiales porque de ese modo se les confería poder para la arbitrariedad. Algunos se inclinaron por la creación del jurado en Alemania (los partidarios del sistema), otros lo rechazaban por considerar que el jurado no era compatible con el sistema de la prueba legal y rechazaban en consecuencia, el sistema de libre convicción.

La discusión que siguió en torno a tal situación generó la aparición del movimiento que sostenía que debía aunarse y conciliarse la operación lógica con la convicción de la conciencia.

Inicialmente se decía que de acuerdo a la íntima convicción el jurado juzgaba de acuerdo a la percepción inmediata que tenía de los hechos que habían de probarse. No obstante, autores como Jarke y Feuerbach<sup>100</sup> alegaban que su decisión realmente se producía de la reflexión, ya que percibían los hechos a través de las pruebas que se presentaban en el proceso. Este pensamiento introdujo un concepto racional de la íntima convicción.

Esta postura fue apoyada por Mittermaier<sup>101</sup>, para quien la convicción es un “estado en el que aquello que tenemos por cierto reposa en razones enteramente satisfactorias, de las cuales tenemos conciencia.”

---

<sup>100</sup> Cit. por WALTER, Op. cit. pág.80.

<sup>101</sup> Cit. por WALTER, IBIDEM.

Savigny, por su parte, citado por Walter<sup>102</sup> explica que los jurados y los jueces oficiales siempre se han diferenciado porque los primeros se conforman con el convencimiento que obtienen de los hechos y, los segundos, deben elaborar su sentencia ateniéndose a razones y reglas. Pero la liberación de las pruebas legales no le da libertad para la arbitrariedad ni le exime de la obligación de sentenciar conforme a razones y reglas y de rendir cuentas de ello, únicamente le deja libertad para aplicar las reglas de pruebas que proporcionan las leyes generales del pensamiento, la experiencia y la psicología.

En 1846, Alemania adoptó esta posición y derogó la norma que establecía las reglas relativas a los efectos de las pruebas, dando paso al sistema de la libre apreciación de las pruebas: “El juez que entienda la causa tendrá que decidir en adelante si el acusado es culpable o inocente examinando escrupulosamente todas las probanzas a favor de la acusación y a favor de la defensa según su convicción libre, deducida del total de los debates llevados a cabo ante él. Pero está obligado a indicar las razones que lo hayan guiado a su conclusión.”

Lo anterior permite considerar que el sistema de libre convicción, no obstante haber sido concebido de manera diferente por los distintos estudiosos de la materia, guarda diferencias con el sistema de libre apreciación o sana crítica, entre otras cosas por la obligación del juez de fundamentar el fallo, obligación que no existía en el sistema de libre convicción como fue concebido inicialmente y por la calidad de la operación intelectual que involucra.

---

<sup>102</sup> Ibidem, pág.82.

La crítica que se formula a este sistema es, fundamentalmente, el peligro de un incontrolado subjetivismo y la consiguiente falta de control a través de los recursos.

### c.3. Sana Crítica o Libre Apreciación de la Prueba.

Es el sistema que acoge nuestro código judicial, aplicable tanto en el proceso civil como en el penal (salvo en el caso de juicio con jurados de conciencia). El artículo 781 del código judicial, aplicable al proceso penal en virtud del artículo 1947 del mismo código, lee de la siguiente manera:

“Artículo 781. Las pruebas se apreciarán por el juez según las reglas de la sana crítica, sin que esto excluya la solemnidad documental que la ley establezca para la existencia o validez de ciertos actos o contratos.

El juez expondrá razonadamente el examen de los elementos probatorios y el mérito que les corresponde.”

Es el sistema que permite al juez valorar libremente las pruebas, en cuanto no impone límites preestablecidos de valoración, pero siempre sujeto a la razón, las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y la psicología, dejando constancia de las razones de su convencimiento, o puntos objetivos de referencia, a través de los cuales logró la convicción del hecho, para efectos de permitir el control del superior.

Lluís Muñoz Sabaté<sup>103</sup> al hablar de las máximas de la experiencia, citando a Gaupp-Stein, señala que son aquellas “reglas de la vida y de la cultura general formadas por inducción, mediante la observación de los casos de la práctica y

las reglas especiales de la técnica en las artes, en las ciencias y en la vida social, en el comercio y en la industria, que implícitamente, sin relación directa con el caso concreto debatido se aplican siempre en el proceso como premisas de los hechos litigiosos."

El profesor Carlos Del Río Ferretti, profesor de derecho procesal de la Universidad Católica del Norte (Chile), en el registro judicial núm.9, (enero-junio, 2002), obtenido de internet, al referirse a las Consideraciones Básicas sobre el Sistema de Prueba en Materia Penal y Control sobre el Núcleo Fáctico mediante Recurso de Nulidad (y II), señala lo siguiente:

"La definición más apropiada y que suele ser la utilizada hasta hoy en día por la mayoría de la doctrina, sigue siendo la definición del autor del concepto, STEIN: *"Son definiciones o juicios hipotéticos desligados de los hechos concretos que se juzgan en el proceso procedentes de la experiencia, pero independientes de los casos particulares de cuya observación se han inducido y que, por encima de esos casos, pretenden tener validez para otros nuevos"* Este concepto incluye las definiciones y juicios hipotéticos provenientes del conocimiento prácticos de los hombres, pero también los científicos y técnicos.

a) Se utilizan máximas de la experiencia para pronunciarse sobre la credibilidad de los medios de prueba rendidas por las partes, si se cree o no en un testigo, perito, en la parte (como testigo, por ejemplo en el proceso penal); eso depende del juicio de valor que el juez realice sobre los mismos a partir de una máxima. Famosa son las históricas máximas del *Especulum*, por ejemplo la que ordenaba dar más crédito al testimonio del rico que al pobre "pues el pobre puede mentir por codicia o por promesa" o la que disponía dar más crédito al testimonio del varón que al de la mujer "porque tiene el seso más cierto y más firme". Sin duda que éstas hoy en día no constituyen máximas de experiencia, tales ejemplos demuestran lo contingentes y mutables que suelen ser las mismas.

b) Sirve de medio interpretativo de los hechos. Los hechos también

---

<sup>103</sup> Op. cit. pág.437.

se interpretan (determinación de la significación de los hechos que emanan del mismo), en tanto admiten énfasis y matices, en tanto toda descripción fáctica aun la más aséptica incluye una buena dosis de valoración, más aún si se reconoce que los hechos y el derecho, en materia penal (tal vez con más fuerza que en civil) se hallan indisolublemente unidos. Las normas penales describen hechos casi con el mismo lenguaje con el que solemos designar esos acontecimientos cotidianos. Si esto es así entonces su legitimación reclama la objetivación y ella llega en la medida que el juez de instancia use en esa labor criterios de racionalidad, máximas de experiencia.

c) Cumplen una función fundamental en la valoración de la prueba, pero con un sentido diverso del de la lógica formal, que se preocupa de la mera corrección nominal del desarrollo del pensamiento, porque en la máxima hay un contenido material que se traspasa al juicio que se realiza respecto de la prueba; de algún modo la máxima viene a ser el sustituto de la valoración hipotética y abstracta hecha por el legislador en los sistemas de valoración legal: es la premisa mayor del juicio fáctico. Así, contiene una máxima aquel fallo que razona señalando que en el caso en cuestión ha decidido preferir al testigo presencial por sobre el de oídas o ha preferido la opinión del perito que examinó directamente el objeto por sobre aquél que opinó sin haber realizado dicho examen. Aquí sin duda que hay reglas que serán o no aceptadas en cada caso concreto de acuerdo al grado de validez que se le atribuya por el juez de la instancia, pero que en principio suponen un grado de objetivación importante, de intersubjetividad, de manera que cualquiera persona podría llegar a comprender la razón de la valoración de que se trate.

d) La máxima también permite la fijación de hechos a partir de la prueba indiciaria que suele tener una gran importancia en materia penal. Se prueba un hecho antecedente y la conclusión que de ella deriva debe estar objetivada. Debe ser coincidente el nexo de certeza y la conclusión con el "sentido común"-."

Muñoz Sabaté<sup>104</sup> las define como una evocación espontánea o provocada de conocimientos anteriores, que se produce en el proceso del pensamiento como nutrientes de consecutivas inferencias lógicas.

---

<sup>104</sup> Op. cit. pág.437.

Las reglas de la lógica<sup>105</sup>, aplicadas a la sentencia, hacen alusión a la ley de la identidad, es decir, que quienes intervienen en el proceso, en especial el sindicado, deben ser debidamente identificados; la ley de la contradicción, relativo al valor de las afirmaciones que son contradichas; la ley del tercero excluido, cuando se hacen dos juicios contradictorios y no se excluye el que no es para encontrar la verdad de los hechos; y, la ley de la razón suficiente, que obliga a sustentar todo lo que se dice o afirma en una resolución.

Sobre el particular, el profesor Carlos del Río Ferretti, en el artículo citado, relacionado con Consideraciones Básicas sobre el Sistema de Prueba en Materia Penal y Control sobre el Núcleo Fáctico mediante Recurso de Nulidad (y II), señala lo siguiente:

"Hasta ahora resulta más o menos universal concluir casi automáticamente que el sistema de libre convicción o de sana crítica, según lo llaman otros, supone ciertos criterios de valoración que sirven de límite o de dique de contención a la apreciación de la prueba arbitraria del juez de los hechos. Se dice además que esos criterios son esencialmente tres: la lógica formal, las máximas de la experiencia (agregan algunos autores, casi como sinónimo, el sentido común) y los conocimientos científicamente afianzados. Todos estos criterios, se afirma, son obligatorios para el juez, en la apreciación de los hechos y consecuentemente deben estar presentes en forma explícita e implícita en la reconstrucción del relato que realiza el juez en la decisión, es decir, en la sentencia definitiva."

La sana crítica se caracteriza por recaer en elementos probatorios que constan en el proceso; los elementos sobre los que recae deben haber sido

---

<sup>105</sup> VILLALÁZ GUERRA, Aura Emérta. Control de la Logicidad de la Sentencia, Apuntes de Casación del curso de Maestría en Derecho de la Universidad de Panamá, 2001.

incorporados de acuerdo a las normas legales que rigen su admisibilidad; debe dejarse constancia en la resolución o fallo, de los puntos objetivos de referencia que motivaron la decisión; debe implicar una verdadera valoración del caudal probatorio, individualmente y en su conjunto; y, tal como señala el Dr. Jorge Fábrega<sup>106</sup>, el juez deberá tomar en cuenta los siguientes factores al momento de su análisis: fuente de la prueba, datos que sirven a la prueba, la verosimilitud del contenido, la cohesión interna entre los distintos medios, la correspondencia con las normas científicas, técnicas, reglas elementales de lógica y del razonamiento, observaciones empíricas, el carácter del autor de la prueba, la actuación de las partes, las circunstancias en que la prueba se elaboró o aportó.

El sistema de libre apreciación de las pruebas, expuesta por Gerhard Walter, conforme a la legislación alemana, corresponde a la sana crítica de nuestro sistema judicial.

En defensa de este sistema, señala Gerhard Walter<sup>107</sup>:

“Solo insertando la libre apreciación de la prueba en un tejido de principios procesales de *garantía* y de *control* se puede obtener tanto una salvaguardia para un posible reconocimiento de la verdad, como también una garantía contra el abuso de esa libertad por parte del juez. El debate y la recepción de la prueba orales e inmediatos, la audiencia de los interesados, la posibilidad irrestricta de poder valerse sin obstáculos de todos los hechos y circunstancias que vengan a cuento para constatar la verdad, o sea la prohibición de implantar un *numerus clausus* en los medios de prueba y de oponer limitaciones a estos, son principios que garantizan una apreciación verdaderamente libre de la prueba. El principio del deber de fundamentar el fallo y asimismo la publicidad del procedimiento son garantías suficientes para aplacar la desconfianza hacia la omnipotencia del juez. Esos principios

---

<sup>106</sup> Teoría General de la Prueba, pág.341.

<sup>107</sup> Op. cit. pág.95.

existieron siempre cuando la apreciación de la prueba no estaba reglada y desaparecieron tan pronto como entraba a reinar la teoría de las pruebas legales.”

Pese a que la sana crítica es el sistema imperante, el código judicial lo reitera al establecer la forma de valorar cada prueba en particular, como sucede en el artículo 904, relacionado con la declaración de parte; el artículo 919, sobre las declaraciones contradictorias; el artículo 836, sobre el otorgamiento de una escritura pública; el artículo 980, sobre el dictamen pericial; el artículo 862, sobre documentos no firmados; el artículo 886, sobre documentos públicos y privados; el artículo 986, sobre indicios; el artículo 958, sobre reconstrucción e inspección judicial; el artículo 917, sobre la fuerza de los testimonios; el artículo 831, sobre los testimonios prejudiciales, etc.

Este sistema se orienta por el método histórico, que también emplea la lógica en la investigación y reconstrucción de hechos pasados, como explica Zaffaroni <sup>108</sup>, cuyas etapas son: la heurística (reunión de pruebas), la crítica externa (verdad o falsedad material) la crítica interna (verdad o falsedad ideológica) y la síntesis; siendo la heurística procesal la que establece cuáles pruebas son o no admisibles; y, la etapa de crítica y síntesis corresponden a la etapa valorativa del proceso.

---

<sup>108</sup> Op. cit. pág.159.



### C. PRINCIPIOS QUE RIGEN LA ACTIVIDAD PROBATORIA EN MATERIA PENAL

Como quiera que se trata de la eficacia probatoria del Informe de Auditoría, es preciso recordar los principios básicos que rigen para la práctica de las pruebas, pues, la infracción de alguno de estos principios podría acarrear su invalidez o ineficacia en el proceso. Nos limitaremos por ello a enunciarlos con una breve explicación de su esencia.

1. Principio de la universalidad de la prueba o imparcialidad. Al decir de Quintero Ospina,<sup>109</sup> consiste en la obligación del Estado de procurar que no quede impune ningún delito y demostrar todo lo que tiende a acreditar su existencia, configurarlo, atenuarlo o agravarlo (art.1946 y 2071 C.J.)

2. Necesidad de la Prueba y prohibición de aplicar el conocimiento privado del juez sobre los hechos. Implica que todos los hechos y afirmaciones no existen si no están probados, ni pueden ser reemplazados por el conocimiento privado del juez. Señala Davis Echandia<sup>110</sup> que dicho principio está comprendido en la regla que le ordena al juez resolver conforme a lo alegado y probado.

3. Unidad de la prueba. No obstante el interés de cada parte de probar sus afirmaciones, existe una unidad de fin y función, esto es, que el juez debe

---

<sup>109</sup> QUINTERO OSPINA, Tiberio. La Prueba en Materia Penal. Editorial Leyer, segunda edición, Santa Fe de Bogotá, 1997, PÁG.43.

examinar, confrontar y analizar las pruebas en su conjunto a fin de obtener el convencimiento y certeza de los hechos.

Al respecto señala Hernando Davis Echandía<sup>111</sup> que a veces los medios son diversos (testimonios, indicios, documentos), a veces hay varias pruebas de una misma clase, pero el conjunto probatorio forma una unidad que, como tal, debe ser examinada y apreciada por el juez.

4. Comunidad o adquisición de la prueba. Es consecuencia del principio de la unidad, pues las pruebas aportadas al proceso penal son comunes a las partes una vez que se han introducido legalmente al proceso. El proceso penal supone la búsqueda de la verdad material, de modo que independientemente de quien las aporta, el juez debe considerarlas para efectos de determinar la existencia de los hechos o afirmaciones del proceso.

5. Igualdad de oportunidad para la prueba. Es la igualdad de oportunidades de las partes del proceso para que aduzcan y presenten pruebas, las contradigan o desvirtúen las aducidas por la otra parte. Quintero Ospina<sup>112</sup> señala que es un principio algo limitado en materia penal, ya que no puede hablarse propiamente de parte en el sumario, pues el fiscal está en posición privilegiada respecto a la defensa, hecho muy común en los procesos penales de corte inquisitivo, como el nuestro.

6. Contradicción de la prueba. Está íntimamente vinculada al anterior, ya que se trata de la oportunidad de la parte afectada de conocer, discutir o

---

<sup>110</sup> Op. cit. pág.117.

<sup>111</sup> IBIDEM.

contradecir las pruebas, como desvirtuarlas y contraprobar, es decir, que la prueba debe ser allegada al proceso con conocimiento y audiencia de las partes. Es un principio con amplia acogida en materia civil, a diferencia de la materia penal, por el carácter inquisitivo de nuestro sistema, pues, no hay parte propiamente en el sumario. Sin embargo, podría decirse que este principio empieza a perfilarse, más o menos, a partir de la diligencia de indagatoria o de algún tipo de medida cautelar, cuando el supuesto imputado se hace parte en el proceso o es parte afectada y tiene la posibilidad de conocer los cargos atribuidos y ejercer su defensa. Decimos que más o menos se desarrolla en el sumario, ya que el fiscal tiene facultad amplia de generar pruebas oficiosamente sin obligación de notificar a las partes todas sus diligencias para procurar su participación. Este principio se despliega, fundamentalmente, durante la etapa plenaria. Davis Echandía<sup>113</sup> señala que la mayoría de los estudiosos del Derecho exige que la prueba cumpla con este principio como requisito esencial para su validez y autoridad, y cuando se trate de prueba extrajudicial debe ser ratificada durante el proceso.

7. Publicidad. Es un medio de hacer efectivo el principio de contradicción. Significa que las partes deben conocer la providencia por la cual se dispone la práctica de pruebas, especialmente si es dictada de oficio, de manera que pueda participar en su recepción, discutir las u objetarlas. Se concreta a través de la

---

<sup>112</sup> Op. cit. pág.43.

<sup>113</sup> Op. cit. pág.123.

notificación de la providencia que decreta las pruebas. Según Davis Echandía<sup>114</sup> este principio va más allá de lo expresado, pues, se relaciona con el principio de motivación de la sentencia y el carácter social de la prueba, según los cuales cualquier interesado puede tener conocimiento de la apreciación, examen y conclusiones que haga el juez respecto de la prueba. Este principio, igual que los anteriores, es de limitado cumplimiento en el proceso penal, ya que durante el sumario las resoluciones que ordenan pruebas son de mera substanciación, como también lo es el auto de apertura de la investigación que solo dice “Cúmplase”.

8. Principio de legalidad o formalidad y legitimidad de la prueba. Es una garantía para la defensa del imputado y para que se lleven a efecto los principios de contradicción, publicidad, oportunidad y probidad de la prueba en el proceso. Cualquiera sea el sistema, inquisitivo o acusatorio, el cumplimiento de las formalidades procesales exigidas por ley, para la práctica de las pruebas, permite que ésta goce de veracidad y probidad. Las pruebas benefician al proceso no a quien las aporta. Son admisibles las que han sido recabadas por medios legítimos, conforme a la ley. No se admiten la pruebas que no conduzcan a probar la verdad de los hechos materia del proceso, que se hayan obtenido ilegalmente, las legalmente ineficaces o prohibidas o versen sobre hechos notoriamente impertinentes y manifiestamente superfluas.

9. Libertad de la prueba. En materia penal se puede hacer uso de cualesquier medio de prueba, siempre que no esté prohibido por la ley, no sea

---

<sup>114</sup> Op. cit. pág.124.

contrario a la moral o al orden público, o que resulten inconducentes, impertinentes o inidóneas o claramente dilatorias. Pero en general, en materia penal, tal como aduce Florian <sup>115</sup> la averiguación de la verdad debe desarrollarse sin obstáculos preestablecidos y artificiales. Este principio alcanza la facultad del imputado de practicar pruebas relacionadas con hechos que puedan influir en la decisión, para lo cual es preciso que cuente con facultades amplias para ejercer su defensa mediante la aportación de pruebas que le favorezcan.

10. Originalidad de la prueba. La prueba debe referirse directamente al hecho o afirmación que se debe probar o investigar, en lugar de acudir a pruebas indirectas.

11. Naturalidad o espontaneidad y del respeto a la persona humana. No es posible admitir pruebas obtenidas por medios que denigren la dignidad humana o sean contrarias a la moral. Los testimonios y la confesión, por ejemplo, deben ser obtenidos de manera espontánea y voluntaria, sin coacciones, torturas o medios deshumanizantes.

12. Presunción de inocencia e in dubio pro reo. El sindicado se presume inocente, mientras no se le haya declarado culpable en juicio celebrado conforme la ley, de manera que en materia probatoria, tanto los hechos imputados como la responsabilidad del enjuiciado deben estar plenamente probados, de lo contrario, cualquier duda lo favorecerá. En materia penal este principio se extiende a diligencias tales como aquellas que afectan la libertad del

---

<sup>115</sup> FLORIAN (1990)

procesado, las relacionadas con las medidas cautelares reales, al proferir resoluciones de sobreseimiento o calificar el mérito del sumario.

13. Principio de inmediación y de la dirección del juez en la producción de la prueba. Según el cual el proceso de aportación y práctica de pruebas debe realizarse en presencia del juez, de manera que este la perciba directamente y falle conforme a esa percepción. Asimismo, debe ser el juez quien dirija su producción y resuelva su admisibilidad, lo que contribuye a que reúna las características que le dan validez y seriedad a la prueba. En materia penal, en nuestro sistema de corte inquisitivo, este principio se concreta únicamente en el plenario ya que el juez no interviene directamente en la práctica de pruebas durante el sumario.

Sobre este principio, Carlos Del Río Ferretti, al referirse a las Consideraciones básicas sobre el sistema de prueba en materia penal y control sobre el núcleo fáctico mediante recurso de nulidad (y II)<sup>116</sup>, señaló:

"Sin duda, la inmediación hace posible en la apreciación de la prueba, formarse un juicio insustituible sobre la *credibilidad de la prueba*, de las razones que se pueden advertir, mediante la examinación directa de la prueba, para creer o no creer en ella. Es decir, la inmediación es la manera por la cual el tribunal realiza un acto de fe razonada en determinados medios de prueba que estima creíbles por sobre otros. Por ejemplo, un testigo le parece más digno de ser creído en lo que ha dicho que otro que sin embargo en síntesis ha dicho más o menos lo mismo, no obstante, por razones de percepción inmediata de su relato se ha preferido uno y no otro. Tal vez, el primero fue más categórico y parecía más seguro. Tal vez se expresó en términos más comunes y corrientes y más propios de su condición social, lo que indujo al tribunal a pensar que su testimonio era más fidedigno, originario y menos

---

<sup>116</sup> Op. cit. artículo obtenido de internet.

posible de preparación. Tal vez soportó con mayor grado de aplomo, racionalidad (dio explicaciones más convincentes) y seguridad el contraexamen del abogado de la contraparte, y otras razones por estilo que nos podemos imaginar. Todas estas razones para creer en unas pruebas y no creer en otras, sin duda solo son susceptibles de ser apreciadas directamente por la persona que las evalúa, la posibilidad de advertirlas o apreciarlas mediatizadas por un escrito, produciría una baja considerable en la calidad de la información para pronunciar el juicio de valoración, porque se haría muy difícil o en algunos casos, imposible, valorar una infinidad de detalles que se escapan del papel o que en él pierden toda su potencia insinuada."

14. Principio de la obtención coactiva de la prueba. Se refiere a la facultad del juez de requerir pruebas a terceros, que sean necesarias en la búsqueda de la verdad. Es el caso de los allanamientos, diligencias exhibitorias o conducción de personas ante el juez. Micheli<sup>117</sup>, en su obra *La Carga de La prueba*, Buenos Aires, Editorial Ejea, 1961, n°23, opina que se trata de un deber basado en la solidaridad social frente al Estado.

15. Principio de evaluación o apreciación de la prueba. La prueba siempre debe ser objeto de valoración por parte del juez, en cuanto a su mérito para formar su convicción sobre los hechos. Nuestro sistema impone la sana crítica como forma de valoración de la prueba. Del criterio de valoración que utilice el juez, del acierto o error en su apreciación, dependerán los resultados del proceso.

16. Principio de la Irrenunciabilidad de la Prueba. Significa que las partes no pueden decidir si una prueba que interesa a los fines del proceso debe o no ser aducida, ya que el juez posee la facultad de producirlas de oficio. Asimismo,

una vez aducida o aportada la pruebas, no es posible renunciar a su práctica o solicitar al juez desestimar su contenido si éste la considerara útil.

---

<sup>117</sup> Cit, por DAVIS ECHANDIA, op cit, pág.132.



## **LA EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA EN EL PROCESO PENAL.**

### **A. El Informe de Auditoría como Medio de Prueba.**

#### **1. Es un Documento Técnico.**

Hemos visto que el Informe de auditoría es el documento que recoge los resultados de la selección, verificación, revisión y análisis de datos financieros, operativos o de otra índole, que requiera el cliente, relacionados con el manejo de una empresa, organización o ente gubernamental.

Si se trata de una auditoría financiera, recogerá la verificación de los estados financieros y el correspondiente dictamen del auditor respecto a su corrección y razonabilidad.

Si es del tipo administrativo, recogerá información relacionada con la economía, eficiencia y eficacia de la respectiva entidad.

Si es especial, dependerá de la voluntad del cliente. En el caso de las auditorías forenses recogerá la exposición clara y precisa de la investigación realizada, de hechos o actos fraudulentos, de la documentación utilizada y analizada como de los resultados obtenidos y puede recaer tanto en la parte financiera como administrativa o en ambas, que es usual, además de cualquier otro aspecto de la entidad investigada.

Sabemos que para realizar una auditoría financiera se requiere poseer idoneidad, es decir, licencia de Contador Público Autorizado, conforme requiere la Ley 57 de 1978. Para la auditoría operativa, a pesar de que los conocimientos son propios del contador, pues, forman parte del conocimiento adquirido durante los estudios de licenciatura (técnicas, metodología, etc.), la ley no exige expresamente calificación (salvo en el caso de las auditorías gubernamentales). Y, en el caso de las auditorías forenses, que por lo general son multidisciplinarias, es preciso que quien realiza el estudio de la parte financiera sea CPA, si se realiza alguna otra actividad reglamentada, sea de ingeniería, medicina, etc., requerirá el correspondiente título, y pueden participar en la investigación cualesquiera personas expertas, conocedoras de las técnicas de investigación que requiera el examen que se realiza.

Una auditoría forense contable implica en menor o mayor grado, un examen de la situación financiera y operativa del ente examinado, ya que los fraudes afectan siempre sus finanzas y el control interno se ve afectado, aunque a veces resulte imperceptible. A través de la evaluación del control interno a menudo se detectan los fraudes.

En ese sentido, el Informe de auditoría es un documento que contiene información de carácter técnica, valiosa tanto para el cliente como para cualquier otro sujeto a quien le interese los resultados de la auditoría, entre otros, al funcionario de instrucción y al juez, en cualquier proceso.

## 2. Es un Medio de Prueba.

Como informe de carácter técnico, podemos afirmar que el Informe de Auditoría es un medio de prueba que puede ser aportado al proceso para informar, evaluar o acreditar algún hecho de interés en el mismo. Puede acreditar la razonabilidad del contenido de los estados financieros de una empresa, su operatividad, eficiencia y economía o la ocurrencia de un fraude, sus modalidades y circunstancias.

Como medio de prueba de carácter técnico, nos podemos preguntar entonces, qué tipo de prueba representa y qué normas la rigen. Esto parece no tener ninguna dificultad, pero en la práctica forense y aún en la doctrina, se discute su naturaleza. Y, es que de acuerdo a ella se entenderán sus requisitos y se atenderá su valoración.

## 3. Es un Medio de Prueba de Carácter Técnico y Especial:

Quien efectúa un informe de auditoría, durante su ejecución mantiene un contacto directo con los documentos y materiales en general de los cuales se deducen directamente los hechos fraudulentos o que se investigan; el auditor en su informe, debe narrar los hechos percibidos, calificarlos técnicamente y debe determinar las causas y efectos de lo que observó, practicar pruebas si fuera necesario o requerir informes para complementar su investigación, como también debe concluir, por deducción o inducción, que en materia judicial sería “dictaminar”, sus conclusiones técnicas. Tales actos son propios o inherentes al

informe de auditoría. Y su especialidad radica en que traspasa los límites de un informe técnico para entrar al plano de un peritaje.

Esta característica del Informe de auditoría, ha provocado una amplia discusión respecto a si es una prueba de informe o un dictamen pericial. Vamos a exponer algunos criterios que hemos recabado en nuestra investigación.

#### B. Posiciones Adoptadas en Torno a la Naturaleza de los Informes de Auditoría.

Durante nuestra investigación encontramos el siguiente caso:

Con ocasión de solicitud formulada por el Juez Segundo de Circuito de lo Penal, del Tercer Distrito Judicial de Panamá, al Contralor General de la República, mediante Oficio N°1017 de 12 de junio de 1997, para que impartiera las órdenes pertinentes a fin de que los señores E.R. y P.H. comparecieran el 24 de julio de 1997 a la audiencia ordinaria del proceso penal instruido en contra de H.M., por Delito Contra la Administración Pública, en calidad de testigos, el señor Contralor suscribió la nota de 9 de julio de 1997, por la cual comunicaba al juez de la causa que los citados funcionarios comparecerían en calidad de “Auxiliares de la Justicia” y no de testigos, en virtud de lo señalado en el artículo 219 (218) del C.J., advirtiéndolo al juez penal que debía aplicar el contenido del art. 2254 (2257) del C.J., según el cual los peritos deben ser examinados en conjunto.

Según el texto de la nota descrita, para formular dicha advertencia el Contralor se fundamentó en dos opiniones jurídicas vertidas por la Procuraduría de la Administración.

La opinión vertida mediante nota de 24 de enero de 1995, en la cual estima que el Informe de Antecedentes es una *prueba pericial* y como tal los funcionarios de la Contraloría que los suscriben deben recibir el trato de peritos. La segunda, de 5 de mayo de 1995, en la que estima que se trata de *Informes técnicos* y, como tales, deben ser considerados “Auxiliares de la Administración” y no peritos. Examinaremos ambas posturas.

1. La primera nota, de 24 de enero de 1995, lee de la siguiente manera:

“Señor Contralor:

Pláceme ofrecer respuesta a su consulta identificada N°075-95-DAG-DEAE, fechada 10 de enero de 1995, y recibida en esta Procuraduría el día 17 de enero del año en curso, que en lo medular contiene lo siguiente:

“Como es de su conocimiento los dictámenes de auditoría de fraude, transmitidos a través del informe de antecedentes son tomados en la Fiscalía como una prueba pericial; situación esta que es demandada por los abogados de la defensa, cuando los peritos no cuentan con la idoneidad respectiva.

En varias ocasiones nuestros auditores han sido llamados por los fiscales o por funcionario de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial a requerimiento de las partes interesadas para preguntar y repreguntar sobre el peritaje en forma separada sin que hasta la fecha se nos haya señalado en qué artículo del Código Judicial, se basan los abogados defensores para practicar esta diligencia.”

De inmediato externamos a Usted nuestro criterio sobre el particular, previas las siguientes consideraciones:

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas, contiene la siguiente definición de Prueba Pericial:

“PRUEBA PERICIAL. La que surge del dictamen de los peritos (v.) personas llamadas a informar ante un tribunal por razón de sus conocimientos especiales y siempre que sea necesario tal asesoramiento técnico o práctico del juzgador sobre los hechos litigiosos.

...

4. Diligenciamiento. Las partes y sus defensores pueden concurrir al acto de reconocimiento pericial y dirigir a los peritos las observaciones que estimen oportunas. Deben los peritos cuando sean tres, practicar conjuntamente la diligencia y luego conferenciar a solas entre sí. Concretan su dictamen, según la importancia del caso, de palabra o por escrito; en el primer caso, en forma de declaración; y en el segundo, por informe, que necesita ratificación jurada ante el juez.

5. El Informe. El pericial es uno solo si existe conformidad entre los peritos; pero se formulan dictámenes separados si surge discrepancia entre los diferentes opinantes en el caso. (CABANELLA, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, pág.502, 21ª edición.)

Jairo Parra Quijano, en su obra Manual de Derecho Probatorio, comenta referente a la Prueba Pericial, lo siguiente:

“Hemos precisado que si no se explica el dictamen, no puede ejercerse, en debida forma, el derecho de contradicción, ya que ¿con base en qué razonamiento podría enjuiciarse el dictamen?, sobre todo si se tiene en cuenta que a menudo las partes no manejan esos conceptos de tipo técnico, científico y artístico teniendo que recurrir a expertos que las asesoren, y estos necesitan conocer los fundamentos del dictamen para poder asesorar, eficientemente a las partes. La asesoría está permitida y se consagra en el numeral 7º del artículo 238 del C. de P. C., institución que se explicará mas adelante.

El artículo 267 del C. de P.P., preceptúa: El dictamen debe ser claro, preciso y detallado; en él se explicarán los exámenes, experimentos e investigaciones efectuados lo mismo que los fundamentos técnicos, científicos o artísticos de las conclusiones.

Cuando se designen varios peritos conjuntamente practicarán las diligencias y harán los estudios o investigaciones pertinentes para emitir el dictamen... y el 510 del C. de J.P.M.

establece: El dictamen de los peritos ha de expresar clara y precisamente las razones en que se funda. Cuando haya más de un perito, juntos practicarán las diligencias y harán los estudios o investigaciones conducentes para emitir el dictamen...”(PARRA QUIJANO, Jairo, manual de Derecho Probatorio, Tercera edición, pág.359).

Nuestro Código Judicial vigente, Libro III, Capítulo IV, “Del Modo de Practicar Las Pruebas”, Sección 3ª, en su artículo 2257 consagra lo siguiente:

“ARTICULO 2257: Los peritos serán examinados juntos, cuando deban dictaminar sobre unos mismos hechos y contestarán a las preguntas y repreguntas que las partes les formulen”.

Lo anterior, al referirse al examen de los peritos; en cuanto a la práctica de reconocimiento el artículo 2258 reza así:

“ARTICULO 2258: Si para contestarlas consideraren necesaria la práctica de cualquier reconocimiento harán éste acto continuo en el local de la misma audiencia si fuere posible.”

Las normas transcritas son claras al respecto, y establecen al referirse a la prueba pericial, “que los peritos serán examinados juntos” cuando tengan que emitir su dictamen sobre unos mismos hechos, lo mismo dispone para la práctica de reconocimiento. (El subrayado es nuestro).

Queremos señalar en adición a lo anterior, que la redacción del artículo 2257 no ofrece confusión, por ende mal puede alegarse la necesidad de su interpretación.

En nuestro ordenamiento jurídico, no existe disposición legal alguna que permita se varíe lo dispuesto en los artículos 2257 y 2258 del Código Judicial, referente al examen de los peritos y a la práctica del reconocimiento de la prueba pericial.

Por consiguiente, al presentar Usted la situación de que “en ocasiones a los auditores de la Contraloría General de la República, al actuar como peritos se les interroga en forma separada”, es evidente que se transgrede lo consagrado en el artículo 2257 del Código Judicial vigente, que señala que tienen que ser examinados en conjunto.

Antes de concluir consideramos oportuno citar el artículo 958 del Código Judicial cuyo tenor literal es como sigue:

“ARTICULO 958: Cuando el Juez o las partes deban designar peritos, los escogerán del cuerpo de peritos.

Los nombres de las personas que integren el cuerpo de peritos figurarán en listas que serán publicadas y las cuales serán formadas por la Corte Suprema de Justicia.

Cada dos años se integrarán las listas con personas de reconocida honorabilidad y pericia; y en frente de cada nombre se expresará la rama de la especialización.

Los empleados públicos no podrán actuar como peritos en los casos en que el Estado sea parte o tenga interés. “ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta disposición, vigente actualmente, debido a la ausencia de la lista de peritos que debe confeccionar la Corte Suprema de Justicia, se sigue utilizando a los empleados públicos en las diligencias judiciales, a riesgo de su impugnación legal.

Para finalizar queremos señalar que al surgir situaciones que infringen lo que consagran los artículos 2257 y 2258 del Código Judicial, las mismas pueden ser advertidas por los apoderados judiciales en el proceso.

En espera de haber satisfecho su solicitud, le reitero mi consideración más distinguida.”

Respecto a la nota de consulta remitida por el Contralor a la Procuraduría General de la Administración, podemos advertir lo siguiente:

a. La consulta del Contralor General de la República hace alusión a la forma como el funcionario de instrucción y el juez en lo penal, y los funcionarios de la DRP en lo administrativo patrimonial, interrogan a los auditores de la Contraloría General. Se refiere al procedimiento penal y al procedimiento administrativo patrimonial, incurriendo en una confusión de procedimientos que por su naturaleza no son del todo iguales, y digo no del todo iguales porque tanto el penal como administrativo patrimonial se suplen del Libro II del C.



Judicial en materia probatoria, pero limitado a lo que no sea contrario a la naturaleza del proceso. No obstante, la consulta fue absuelta atendiendo únicamente al procedimiento penal.

La Procuradora General de la Administración comienza definiendo el concepto de prueba pericial, enfatizando el carácter judicial del perito, es decir, la persona llamada a informar ante un tribunal por razón de sus conocimientos especiales y expone la forma de diligenciar la citada prueba, conforme se ha señalado en la doctrina y en la legislación nacional. Parte del hecho de que el Informe al que se refiere el Contralor -de Antecedentes- tiene el mismo carácter en el proceso penal y en el administrativo de responsabilidad patrimonial, y dándole el tratamiento de peritaje concluye que deben seguirse las reglas del artículo 2254 del C.J. en ambos procedimientos.

b. La nota de consulta suscrita por el Contralor, señala que los dictámenes de auditoría de fraude son transmitidos al proceso penal a través del Informe de Antecedentes, que son tomados en la Fiscalía como prueba pericial, la cual es impugnada por los abogados cuando los peritos no tienen idoneidad.

No obstante, tal como hemos visto en nuestro primer capítulo, pese a que el informe de auditoría está contenido en el de antecedentes, formando un solo documento, no deben confundirse, ya que el segundo incorpora criterios jurídicos sustentados por un abogado de la CGR, respecto a responsabilidad y tipo de responsabilidad que cabe atribuir a un sujeto, deducido del contenido técnico contable del primero. En este sentido, la parte jurídica no debe ser tenida como prueba en el proceso penal, como veremos más adelante.

El Informe de Antecedentes está dirigido exclusivamente a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial y, en principio, la Contraloría remite únicamente al Ministerio Público o juez de la causa, el informe de la auditoría previa al informe de antecedentes y sólo remite el de antecedentes a petición del funcionario del órgano judicial o del Ministerio Público.

c. El Contralor observa en su nota, que los auditores son llamados por los fiscales o por funcionarios de la DRP a requerimiento de las partes interesadas para preguntar y repreguntar sobre el peritaje en forma separada.

Por una parte, el procedimiento concierne al juez y a las partes. Por otra, es interesante observar que el juez penal o el funcionario de instrucción determina el procedimiento según la norma aplicable al tipo de prueba de que se trate y, tal como estudiaremos más adelante, el Informe puede ser allegado como prueba de Informe o como peritaje. En el procedimiento administrativo de responsabilidad patrimonial el Informe de Antecedentes no tiene carácter de peritaje, es un Informe especial que recoge la investigación tan exhaustiva como sea posible de los hechos que se cuestionan y respecto de los cuales un abogado de la Contraloría emite una opinión jurídica, señala la norma infringida, identifica al sujeto de posible responsabilidad y precalifica la responsabilidad patrimonial atribuible a los involucrados. Dentro de dicho procedimiento, tanto en la etapa investigativa como en la de determinación de responsabilidades, pueden practicarse peritajes relacionados con aspectos objetivos contemplados en el Informe de Antecedentes. El procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial no consagra la ratificación del Informe de

Antecedentes, de ahí que cuando la DRP cita al auditor que confeccionó la parte técnica contable del Informe de Antecedentes, lo llama como testigo técnico.

En el capítulo correspondiente analizaremos y expondremos nuestra posición al respecto.

2. La segunda nota de consulta, de 5 de mayo de 1995, por su parte dice lo siguiente:

“Señor Contralor:

Nos permitimos dar contestación a la consulta elevada a este Despacho, mediante nota N°02-Aud.Int/95, fechada 28 de marzo de 1995, en la que nos plantea la siguiente interrogante:

“En cuanto a la condición de los funcionarios públicos de la Contraloría General que participan en la preparación de un informe, producto de una investigación, con el fin de aclarar si esta participación se realiza en calidad de Auxiliares de la Administración o propiamente como peritos”.

Sobre lo consultado, luego de realizar un análisis de la misma, conceptuamos que los funcionarios de la Contraloría General de la República, están debidamente facultados para ejercer funciones fiscalizadoras al tenor de lo dispuesto en la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984 (G.O.20,188 de 20 de noviembre de 1984), pues el artículo 1° de dicha Ley expresa lo que a continuación pasamos a transcribir:

“ARTICULO 1. La Contraloría General de la República es un organismo estatal independiente, de carácter técnico, cuya misión es fiscalizar, regular y controlar los movimientos de los fondos y bienes públicos y examinar, intervenir, fenecer y juzgar las cuentas relativas a los mismos. La Contraloría llevará además, la contabilidad pública nacional; prescribirá los métodos y sistemas de contabilidad de las dependencias públicas; y dirigirá y formará la estadística nacional.”

Aunado a lo anterior y en el mismo norte, el artículo 38 de la mencionada Ley sostiene:

“ARTICULO 38. La Contraloría General mantendrá un control efectivo sobre todos los ingresos del Estado y demás entidades públicas, para lo cual tendrá acceso a los registros y documentos respectivos.”

De lo transcrito se colige que los funcionarios de la Contraloría que realizan labores de fiscalización y control efectúan tales labores en razón de las funciones técnicas de esta entidad estatal.

No obstante, la calificación de peritos no se hace al libre albedrío por decirlo así, pues esta denominación obedece a un conocimiento vasto sobre determinada materia; a una especialidad comprobada y reconocida legalmente.

En nuestra legislación se establece la existencia de un cuerpo de peritos que son escogidos por la Corte Suprema de Justicia, pues bien, en ausencia de este listado de peritos se siguen utilizando a funcionarios públicos en la práctica de diligencias judiciales, sin embargo, el artículo 958 del Código Judicial, en su último párrafo afirma de manera categórica y expresa...”Los funcionarios públicos no podrán actuar como peritos en los casos en que el Estado sea parte o tenga interés.”

De tal modo que a nuestro juicio, los funcionarios de la Contraloría General, no pueden ser considerados peritos en estos casos, en que se da la elaboración de informes, sino más bien como auxiliares de la administración, en virtud de que el mismo Código Judicial en su artículo 218, afirma:

Artículo 218. Los Tribunales podrán solicitar de oficio o a solicitud de parte, informes técnicos o científicos a las oficinas públicas, entidades autónomas, semiautónomas y descentralizadas del Estado, hospitales y centros de investigaciones respecto a hechos y circunstancias de interés para el proceso.”

Se infiere con claridad del contenido de esta norma que para establecer un criterio en determinados casos el Ministerio Público podrá requerir a las diferentes entidades gubernamentales colaboración para elaborar informes técnicos-científicos que coadyuven al esclarecimiento de los hechos; dichas entidades, están en la obligación de prestar el servicio.

En conclusión, la denominación de peritos o de auxiliares de la administración de aquellos funcionarios que elaboran informes

en instituciones del gobierno, va a depender fundamentalmente del caso en particular que se investiga y de la idoneidad de los que en ella participan.

En espera de haber dado respuesta satisfactoria a lo consultado, me suscribo, atentamente,..”

El carácter de auxiliar judicial se atribuye tanto al perito como al emisor de una prueba de informe, tal como se establece en los artículos 217 y siguientes del código judicial.

Vemos, entonces, que los Informes de Auditoría han sido calificados como peritajes y como prueba de informe, indistintamente, dentro del proceso penal. Por ello, vamos a examinar el concepto y características de ambos medios de prueba, para determinar, entonces, a qué naturaleza corresponde y cuál es su valor.

## C. LA PRUEBA DE INFORMES

### 1. Concepto.

La palabra informe, en un sentido gramatical, alude a "noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien, acerca de una persona" <sup>118</sup>. De manera que, en un sentido genérico, es la constancia de un hecho, que en el proceso se incorpora por escrito.

El código judicial panameño se refiere al informe como medio de prueba, en el artículo 893, 894 y 851. Vamos a referirnos primero a la prueba de informe contenida en el artículo 893, citado.

La prueba de Informes consagrada en el artículo 893 del código judicial panameño, no define el concepto, sino que se limita a describir los datos o documentos que se consideran tales. Señala:

"Artículo 893. (880) El juez, de oficio o a solicitud de parte, puede pedir a cualquier oficina pública, entidad estatal o descentralizada o a cualquier banco, empresa aseguradora o de utilidad pública, cualquiera de los siguientes elementos que estime procedente incorporar al proceso para verificar las afirmaciones de las partes:

1. Certificados, copias, atestados, dictámenes, investigaciones informativos o actos de cualquier naturaleza; y
2. Informaciones, relaciones o exposiciones referentes a hechos, incidentes o sucesos respecto a los cuales tengan conocimiento, aun cuando no se encuentren constancias escritas.

Las oficinas que reciban la solicitud de un informe, no podrán establecer o exigir el cumplimiento de requisitos o trámites no establecidos en la ley, en decreto ejecutivo o en la respectiva resolución. Deberán contestar la solicitud o remitir la documentación dentro del término que el juez señale, que no podrá exceder de quince días.

Recibido el informe, el juez, de oficio o a solicitud de parte, podrá disponer que el funcionario o entidad que lo haya emitido

---

<sup>118</sup> M.L.VALLETA. Op. Cit.

esclarezca o amplíe cualquier punto, siempre que lo estime necesario.

Las entidades privadas que no fueren parte en el proceso, al presentar el informe y si los trabajos que han debido efectuar para contestar implicaren gastos especiales, podrán solicitar una indemnización que será fijada por el juez, con audiencia oral de las partes y del interesado.

Dichas empresas podrán impugnar, por la vía de incidente, la resolución que decrete el informe. La impugnación no suspende el proceso, aunque sí la práctica de la prueba, aun cuando haya vencido el respectivo término probatorio.

El juez podrá asimismo solicitar, de oficio o a petición de parte, informes técnicos o científicos a los profesionales o técnicos oficiales o de la Universidad de Panamá y en general a las entidades y oficinas públicas que dispongan de personal especializado, sobre hechos y circunstancias de interés para el proceso. Tales informes deberán ser motivados.

El juez apreciará estos informes según las reglas de la sana crítica.”

Conforme al texto transcrito, la prueba de informe puede consistir en un dictamen, investigación, informativo, además de cualquier otro dato o documento, cuya información ha sido preconstituida. No se limita, sin embargo, como en otras legislaciones, a hechos preconstituídos, ya que incluye los informes técnicos o científicos solicitados a los profesionales o técnicos oficiales, siempre que se trate de cuestiones relacionadas con el giro normal de las actividades del informante.

Al respecto, aclara el Dr. Fábrega<sup>119</sup> que “no se limita a datos que aparezcan en el proceso, sino que comprende relaciones, opiniones o exposiciones respecto de cualesquiera hechos, y que se hayan practicado con

---

<sup>119</sup> FÁBREGA P., Jorge. Medios de Prueba. Editora Jurídica Panameña, Panamá, 1997, pág.143.

antelación o se practiquen especialmente para el proceso, o incluso que no emerjan del proceso (pero que se relacionen con él)".

En el mismo sentido lo define Cafferata Nores<sup>120</sup> señalando que es la "respuesta escrita, emanada de una persona jurídica frente a un requerimiento judicial, sobre datos preexistentes a tal pedido, que estén registrados en dependencias de aquélla."

Cafferata, destaca como peculiaridad de esta prueba, el hecho de que la información suministrada no es producto de quien suscribe, es extraída de las memorias de la institución o entidad y no de las percepciones sensoriales del funcionario que las recoge y transmite, lo que supone la previa registración de tales datos sobre los cuales versa el Informe.

Por su parte, Jairo Parra Quijano<sup>121</sup> la define como "aquella que permite incorporar al proceso, datos que existen plasmados en libros de contabilidad, en registros, archivos, mapas, documentos (en sentido amplio), computadoras, o en cualquier objeto, de una entidad pública o privada que no sea parte en el proceso, destinados a demostrar hechos que interesen a éste y que se aportan por quien representa la entidad."

Si bien nuestra legislación no ofrece una definición de este medio de prueba, el Primer Tribunal Superior de Justicia, la ha definido como una certificación o atestación que brinda una oficina pública o privada, basándose en

---

<sup>120</sup> Op. Cit. pág.171.

<sup>121</sup> PARRA QUIJANO, Jairo. La Prueba de Informes. Revista Novum Ius N°6, Asociación Nueva Generación Jurídica de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Panamá, 1990, pág.92.



materiales e informaciones que son del dominio cognoscitivo de la entidad, o sea, que reposan en sus archivos o son parte del giro diario de sus actividades. (Auto de 6 de febrero de 1995. Primer Tribunal Superior de Justicia, Recurso de apelación; Cia, Faustino, S.A. vs. Inversiones Altos de Cerro Azul, S.A.)<sup>122</sup>

La definición que ofrece la jurisprudencia acoge las concepciones doctrinales que sobre ella se ofrecen; abarca los caracteres especiales de este tipo de prueba y, haciendo cuenta de sus características, se puede decir que el Informe es la constancia escrita de hechos, datos o actos, que son del dominio cognoscitivo de la entidad informante, o que son extraídos de sus archivos u obrados por él y están directamente relacionados con el giro diario de sus actividades.

## 2. Naturaleza Jurídica.

Existe una persistente discusión en la doctrina, respecto a si la prueba de informe tiene carácter autónomo o es una prueba sustituta o sucedánea; si bien, tiene características especiales, las posiciones en uno u otro sentido, están vinculadas al concepto que de ella recogen las distintas legislaciones.

En Argentina<sup>123</sup>, se suscitó una amplia discusión en torno a la autonomía de la prueba de informe al momento de la adopción de la misma en esa la legislación. Se adoptó mediante el artículo 22 del decreto ley N° 23.398/56, que dispuso:

---

<sup>122</sup> Revista Juris, año 4, Vol.2, Tomo I, pág.49, Sistemas Jurídicos.

“Podrá producirse prueba por informes de oficinas públicas y entes privados. Las primeras deberán evacuarlos dentro del término de veinte días hábiles y los segundos dentro de los diez días hábiles. Los informes de entes comerciales o civiles, solo cabrían respecto de actos o hechos registrados en su contabilidad o que resulten de sus archivos. En caso de impugnación por falsedad de los informes, se requerirá la exhibición de los asientos contables o de los documentos justificativos del informe..”

Entre quienes sostienen la posición de que es una prueba sustituta o sucedánea, Víctor De Santo<sup>124</sup> menciona la opinión del senador Juárez, quien era miembro informante de la discusión parlamentaria, que consta en el Diario de sesiones del Honorable Senado de la Nación, del 26/8/52, en el cual manifestó que el sistema de prueba de informes podía tener sumo valor en algunos casos, para reemplazar a las declaraciones testimoniales y en otros para suplir la prueba pericial.

Eisner,<sup>125</sup> conceptúa que es una prueba sucedánea o supletoria de las ya conocidas, ya que “si un hecho puede acreditarse por testigos presenciales no es razonable admitir ni acordar valor probatorio a la noticia que del mismo se intente incorporar a los autos mediante informe”; además, si los litigantes “pudieron estar en condiciones de acompañar los originales o testimonios auténticos de los documentos que citan, no es lógico que se valgan de la prueba de informes para hacer traer a juicio tales elementos”, pues, se estaría haciendo uso de un medio indirecto, no indispensable, aunque tuviere igual valor.

---

<sup>123</sup> Datos tomados de DE SANTO, Víctor. La Prueba Judicial: teoría y práctica. 2da. edición actualizada, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1994, pág.596.

<sup>124</sup> Op. Cit. pág.597.

<sup>125</sup> Algunos Aspectos de la Prueba de Informes, en LL, t.102, p.1035, cita por De Santo, op. cit., p.604.

Asimismo, opina que es mejor una prueba pericial que dictamine sobre el hecho en particular que una de informe técnico que verse sobre casos generales, lo cual además “contribuye a que se juzgue de distinta manera el valor de la prueba, en uno y otro caso, al dictarse sentencia”.

Respecto a los informes emanados de las dependencias públicas, señala Eisner, que “merecen más estimación de los jueces por provenir de los organismos del Estado, sean o no centralizados, y haber sido emitidos por funcionarios oficiales sometidos a una dependencia jerárquica rigurosa, conforme a constancias que casi siempre obran en expedientes o libros que constituyen ellos mismos instrumentos públicos”. Si el informe se circunscribe a comunicar “un testimonio o copia auténtica de un documento o pieza que obra en poder de la administración pública, se trata entonces, lisa y llanamente, de un instrumento público el emitido, conforme con lo preceptuado en los incs.1, 4 y 10 del art. 979 del Cod. Civil — caso de que lo testimoniado o copiado es otro instrumento público- o bien adquirirán tal carácter, aunque se limiten a referir lo que resulte de otras constancias cualesquiera, en razón de que se expiden por funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones y en actos tendientes a probar en juicio la verdad del hecho o circunstancia de que se trate”. Advierte que en otros casos la oficina pública actúa como un informante particular que solo merece especial consideración por su jerarquía institucional.

Al respecto, Sentís Melendo <sup>126</sup>, destaca que el que los hechos o actos a informar deban resultar de la contabilidad o archivos del informante lo que pretende es garantizar la lealtad de la información, ya que “tal exigencia es la que tiende a garantizar el carácter de objetividad y preexistencia que debe concurrir en la fuente de la que se nutre el informe”.

Rivas <sup>127</sup>, considera que la prueba informativa es “el medio por cuya utilización se incorporan al proceso, datos, resúmenes o conclusiones extraídas de la documentación, archivos o registros contables del informante”, la que “juega también cuando se trata de obtener la remisión de expedientes, testimonios o certificados relacionados con el juicio”. Estima que en cuanto a su naturaleza, tiene un carácter sustitutivo, ya que puede no acompañar la prueba o documentos respecto del cual informa, sin perjuicio de que se pueda considerar un medio probatorio distinto a los demás.

Rivas la diferencia del peritaje judicial en cuanto “es obvio que el informante no tiene que tener para actuar como tal, conocimientos técnicos o especialización alguna, ni fundamentalmente es llamado para opinar sobre la trascendencia científica de ciertos hechos del proceso; el informante se limita a proporcionar datos objetivos que no precisen de más interpretación que aquella que el juez podrá darles en definitiva”. Respecto a la similitud con la prueba documental, señala que la de informe es “una modalidad de exteriorización del

---

<sup>126</sup> Cit. por De Santo, op. cit. pág.608.

<sup>127</sup> El proceso ordinario, p.237, cit. por De Santo, op. cit. p.614

contenido de los instrumentos” en tanto el documento es el instrumento en sí mismo.

Lazzaroni<sup>128</sup>, señala que “El informe, en sentido estricto, no es nada más que un registro de otro registro; una transcripción de datos de un registro a otro. En un sentido amplio puede contener pensamiento perteneciente a la experiencia del informante, aunque ella no esté registrada nada más que en la memoria. Pero aun en el primer caso la transcripción de un registro a otro no es un simple procedimiento de copia mecánica, sino que normalmente la preparación del informe demanda análisis de datos, operaciones aritméticas, selección de información, verificación de la autenticidad del registro madre.” En sentido estricto es un vehículo de otras fuentes.

En cambio, sostienen la autonomía de la prueba de Informe los siguientes autores:

Cafferatta Nores<sup>129</sup> justifica su autonomía conceptual en un sentido práctico, señalando que: “Si bien la caracterización precisa de la prueba informativa tropieza con varias dificultades, pues se la puede percibir como mera modalidad de otros medios probatorios, o como sucedáneo de éstos, lo cierto es que su autonomía conceptual parece afianzarse frente a la creciente complejidad que evidencian todos los sistemas de registración (lato sensu), lo cual tornaría sumamente engorrosa (y a veces materialmente imposible) la transmisión de los datos registrados hacia el proceso por los medios

---

<sup>128</sup> El conocimiento de los hechos en el proceso civil, p.102, cit. por De Santo, op. cit. p.615.

tradicionales (v.gr., testimonio), o su directa aprehensión por la autoridad judicial (v.gr., mediante una inspección).

Alsina<sup>130</sup>, opina que “se trata de una prueba autónoma porque no se asemeja a la instrumental ni a la testimonial ni a la pericial; aunque es con la primera con la que tiene mayor analogía en razón de su forma de producción, pero no le son aplicables ninguna de las reglas que gobiernan esa prueba. En efecto, se trata solo de un modo de allegar elementos de juicio al tribunal y sus constancias hacen plena fe mientras no sean redarguidas de falsedad”.

Lino Palacio<sup>131</sup>, opina que la prueba de informe es autónoma, la define como un “medio de aportar al proceso datos concretos acerca de actos o hechos resultantes de la documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes, siempre que tales datos no provengan necesariamente del conocimiento personal de aquellos”. La distingue del resto de las pruebas, señalando que no es una prueba documental porque ésta requiere la aportación directa del documento al proceso, en cambio el informe proporciona el dato sin que necesariamente adjunte el documento. Se diferencia del testigo por cuanto: el informante es una persona jurídica; a diferencia del testigo puede adquirir conocimiento de los hechos al tiempo que elabora su informe; el informante se atiene a la documentación que posee y no declara respecto a hechos de su

---

<sup>129</sup> La Prueba en el Proceso Penal, pág.172.

<sup>130</sup> Tratado de Derecho Procesal Civil, pág.462, cit. por De Santo, La Prueba Judicial, pág.602.

<sup>131</sup> Derecho Procesal Civil, t.IV, p.655, cit. por De Santo, op. cit. p.609.

propia percepción. Tampoco se asemeja al perito ya que la expedición de un informe no requiere conocimientos técnicos especiales.

Este autor al examinar el párrafo del art.396 del CPN argentino, que dice: “asimismo, podrá requerirse a las oficinas públicas la remisión de expedientes, testimonios o certificados, relacionados con el juicio” expresa que la prueba de informe tiene una definición *impropia*, en el sentido de que constituye un “modo de incorporar al proceso prueba documental que se encuentra en poder de entidades públicas”.

Palacio excluye del concepto de prueba de informe los testimonios recibidos mediante informe y los informes técnicos o científicos que están expresamente regulados en otras normas, entre otros, debido a que son modalidades particulares de recepción de otro tipo de pruebas ajenas a las normas que regulan la prueba de informes. No es el caso de art. 893 del código judicial panameño, el cual permite la solicitud de informes técnicos o científicos a profesionales o técnicos oficiales sobre hechos y circunstancias de interés en el proceso.

Morello, Passi Lanza, Sosa y Berisonce<sup>132</sup>, estiman que la prueba de informe es autónoma, la definen como un medio de allegar al proceso prueba documental en poder de terceros, o que conste en archivos, libros o registros contables. Estiman que es procedente solo cuando verse sobre hechos concretos controvertidos, que se refieran a actos o hechos resultantes de la documentación o archivo del informante, de modo que no debe contener

apreciaciones subjetivas o “simplemente derivadas del conocimiento personal de éste ni referidas a circunstancias percibidas sensorialmente”, ni amplíe o sustituya otro medio de prueba que específicamente corresponda.

Respecto a la remisión de certificados y documentos (art.396 CPN argentino), Morello, Passi Lanza, Sosa y Berisonce, estiman que esta parte de la norma debió ser incorporada en el capítulo correspondiente a la prueba documental. Sobresalen de sus conceptos que la prueba de informe, desde su formación, “tiene por única función comunicar ciertos datos preexistentes que constan en forma fehaciente y pública (registros) para servir de prueba en un proceso concreto y en trámite”; “la aportación de los datos que se requieran traduce una práctica administrativa, sin los conocimientos y significado técnico cualificado que adornan el quehacer del perito”, es decir, es indiferente cuál sea la persona que desempeña el informe.

Falcón<sup>133</sup> explica que “el informe es autónomo en la medida que vale por sí como medio de prueba. Se está para su validez o su impugnación a lo en él contenido. Nos trae al proceso el conocimiento de documentación, pero no constituye la documentación misma”.

Fenochietto y Arazi<sup>134</sup> sostienen que es una prueba autónoma, “no se trata de acompañar al juicio los documentos requeridos, sino de que quien posee esos documentos suministre el dato que se le pide y que surge de ellos, o

---

<sup>132</sup> Cit, por De Santo, op. cit. pág.611.

<sup>133</sup> Derecho Procesal, p.200, cit por De Santo p.616.

<sup>134</sup> Código Procesal, t.II, p.389, cit. por De Santo p.618.



una síntesis, resumen o conclusión extraídos de los elementos que tiene el informante.”

Señala De Santo<sup>135</sup>, que la doctrina argentina ha considerado que se trata de una prueba autónoma en razón de que el sujeto de la misma debe ser persona de existencia ideal (colectivas) y de existencia visible (individuales), considerando a las primeras como sujetos típicos de la prueba. El objeto requerido a través de dicha prueba es la incorporación al proceso de datos y actos “obrados por la persona de existencia ideal, y que están registrados en su memoria (llamémosla memoria social), y dado que esa memoria está constituida por los documentos, archivos, libros, etc., que lleve, y no puede considerarse el hecho de la persona ideal, como hecho de uno de sus miembros en particular – pues su personalidad es distinta -, la única forma de que se aporte el dato al proceso será el informe”. En el caso de las personas naturales señala que solo corresponde que informen y no que declaren, en cuanto el dato solicitado está asentado en su documentación, archivo o libros y no en su memoria física.

Una tercera postura, que niega la autonomía de la prueba de Informe, similar a la primera, estima que es una modalidad de otras pruebas o un medio extraordinario de aportación de pruebas al proceso.

Víctor De Santo<sup>136</sup>, estima que la prueba de informe no es autónoma sino una modalidad de otras pruebas. Siguiendo la postura de Colombo<sup>137</sup>, opina que el hecho de que esté regulada separadamente en el código judicial tiene

---

<sup>135</sup> Op. cit., pág. 627 y 628

<sup>136</sup> Op. cit. pág. 629.

que ver con el hecho de que debe distinguirse la naturaleza del informe del régimen de ofrecimiento y producción. Estima que su punto de vista se afianza por el hecho de que el art. 396 CPN argentino, limita el informe a los “actos o hechos que resulten de la documentación o registros contables del informe”, lo cual a su criterio implica que su eficacia probatoria no es mayor que la de esos documentos, que a través del informe se pretende llevar al proceso. Agrega que *la remisión del expediente* a que se refiere la misma norma, denota el hecho de constituir un “medio de aportación de prueba documental, asimilable, en lo pertinente, a la exhibición de documento en poder de terceros”.

Asimismo, De Santo consigna que el hecho de que el artículo 397 CPN argentino, prescriba que “no será admisible el pedido de informes que manifiestamente tienda a sustituir o ampliar otro medio de prueba que específicamente corresponda por ley o por la naturaleza de los hechos controvertidos”, no reafirma su autonomía sino que la presenta como un trámite extraordinario para aducir una prueba, de tal manera que si se podía practicar por el trámite regular, entonces no procedería el informe.

Por su parte, Hernando Davis Echandía<sup>138</sup> opina que no se trata de un medio independiente sino de una modalidad de otros medios, es así que en su opinión, cuando una autoridad informa acerca de un hecho ocurrido en su despacho, se estará ante un testimonio oficial, si se expide una certificación de tal hecho, será una modalidad de documento; si la autoridad se limita a expedir

---

<sup>137</sup> IBIDEM

<sup>138</sup> Op. cit. tomo II, pág. 598.

copia de los archivos o expedientes o actas de estado civil, se tiene un documento; si el funcionario ha realizado un examen de los hechos, inspeccionándolos, y rinde el informe correspondiente, se estará en presencia de una inspección cuya naturaleza judicial o extrajudicial depende de las facultades legales que tenga dicho funcionario y del fin al que ese informe está destinado; si es informe técnico será una peritación. Cita en apoyo a su tesis a Santiago Sentís Melendo, entre otros, para quien se trata de una prueba sucedánea cuya naturaleza procesal estará influenciada por la “especie de prueba a la que el informe sustituya”.

Davis Echandía, rebate la postura de Lino Palacio, quien admite que es una prueba autónoma por diferenciarse de las demás, citando el caso del informante quien puede ser persona jurídica, lo que lo diferencia del testimonio, y el hecho de que el informante no necesariamente tiene que ser un experto o técnico, a diferencia del peritaje; a esto objeta Davis Echandía que quien realiza el informe no es la persona jurídica, ya que ella es una simple ficción, el informe lo elabora una persona natural; lo mismo en el caso del peritaje, cuando el informe es técnico, científico o artístico, en nada se diferencia de la peritación y, si no lo es, tendría el carácter de testimonial, de certificación o de inspección, según el caso.

Señala, al igual que De Santo, que su postura se corrobora con lo establecido en el artículo 396 C. de P. C. argentino, ya que limita el Informe a los actos o hechos que resulten de la documentación de archivos o registros contables, de manera que su valor no será mayor que el que corresponda a

estos documentos. Asimismo, la circunstancia de que se prohíba su uso cuando tienda a sustituir otra prueba, en su opinión, significa que se trata de un trámite extraordinario para aducir una prueba, por lo que si se podía practicar regularmente, entonces no procedería el informe.

Concluye manifestando: “reconocemos la importancia de la vía de los informes para facilitar la aportación al proceso de pruebas documentales que, por formar parte de archivos de entidades públicas y de ciertas entidades privadas, presentan dificultades para su oportuna verificación, e igualmente cuando se trata de dictámenes de funcionarios públicos sobre cuestiones técnicas, científicas o artísticas, que significan una peritación sui generis o de informes sobre hechos observados directamente por éstos, en inspecciones practicadas en ejercicio de sus funciones (como es el caso de la policía judicial). Pero creemos que no se trata de un medio de prueba autónomo, sino de un procedimiento especial para llevar al proceso uno de los medios de prueba que acabamos de mencionar.”

a. Síntesis del Debate.

Quienes sostienen la autonomía de la prueba de informe argumentan como característica:

1. Su uso excepcional. En el sentido de que no debe sustituir otros medios de prueba, pues está previsto en casos de difícil acceso a determinados datos o documentos.

2. No se asemeja a otras pruebas. Es diferente de la testimonial ya que el testimonio no puede ser rendido por una persona jurídica, no es pericial porque el titular de la institución no es necesariamente un técnico o científico ni es documental porque no acompaña necesariamente el documento en el cual se sustenta. Además, no le son aplicables las reglas que gobiernan dichas pruebas.
3. Tiene valor per se. Vale por sí misma, conforme a su contenido y no es preciso que se adjunte el documento cuyo contenido se vuelca en el informe.

No obstante, quienes sostienen su autonomía y usan tales argumentos, a saber, Lino Palacio, Cafferatta Nores, Fenochietto y Arazi, y Falcón, entre otros, reconocen que debe mediar un “Informe”, es decir, que la institución requerida debe contestar y el ente jerárquico representante de la entidad debe refrendar el Informe; en tal sentido, aclaran reiteradamente que el Informe no es el documento mismo, sin perjuicio de que pueda aportarse. Y, es respecto al informe expedido en estos términos, que alegan su autonomía y valoración.

En cambio, los autores citados que se ocuparon de este aspecto, reconocen que la mera remisión del documento (no del dato contenido en él), expedientes u otros actos, constituyen un modo “impropio” de esta prueba y la excluyen del concepto de “informe”. Lino Palacio señala que en esta modalidad constituye un *modo de incorporar* al proceso prueba documental que se encuentra en poder de terceros y, Morello, Passi Lanza, Sosa y Berisonce, acuerdan que lo relativo a la remisión de expedientes, documentos u otros actos, debió ser materia de la prueba documental. Esta es una opinión generalizada,

sostenida tanto por quienes admiten como por quienes niegan autonomía a esta prueba.

Por otro lado, quienes sostienen la autonomía del informe excluyen de él los datos que no consten en documentos o registros del ente informante y cualesquiera otros que estén regulados en una norma especial, en algunos casos, como señalan Palacio y Cafferatta, no se incluyen informes técnicos regulados en otra norma.

Lo expuesto, permite considerar que este tipo de prueba mantiene una naturaleza un tanto imprecisa, pues no hay acuerdo en la doctrina al respecto, y que en todo caso su valoración dependerá de la forma como la regule la norma.

b. Cómo se concibe en la Legislación Panameña.

La prueba de Informe está regulada de una manera particular en el artículo 893 del código judicial. A nuestro modo de ver, esta norma presenta cuatro modalidades:

1. La primera, comprendida en el numeral 2: informaciones, relaciones o exposiciones referentes a hechos, incidentes o sucesos respecto a los cuales tenga conocimiento el ente requerido, es decir, cualesquiera información o dato que exista en los archivos de la institución por razón de sus funciones. En este sentido, se trata del *informe* consistente en la atestación de un dato o hecho contenido en sus archivos, de difícil acceso por otros medios, que tiene valor per sé, suscrito por el representante del ente informante y que no necesariamente tiene que adjuntar el documento que lo sustenta. De ahí que el mismo artículo

en su segundo párrafo señale que el informante debe *contestar* en el término que señale el juez.

A nuestro modo de ver, se trata de un informe que expide una entidad pública o privada en la interpuesta persona de su titular, en el cual se recogen datos, actos o hechos contenidos en otros documentos que forman parte del giro normal de sus actividades o que fueron elaborados en tal sentido; una especie de atestación que constituye un elemento diferente al documento o documentos originales, de lo contrario no tendría sentido incorporar a la norma la posibilidad de requerir la mera remisión del documento respectivo ni otorgarle el carácter de excepcionalidad a esta prueba.

2. La segunda modalidad, incluida en el numeral 2, incluye datos o informaciones, etc., “aun cuando no se encuentren constancias escritas”. Aspecto éste que se aleja del concepto característico de *informes*, tal como lo concibe la doctrina. No obstante, dicha información, si bien no consta en documento alguno, debe guardar íntima relación con las actividades propias del ente, o mejor dicho, debe ser del dominio cognoscitivo de la entidad informante. En este sentido se asemeja al testimonio, pues, un ente ficticio no tiene memoria (individual) de actos, el dato debe surgir de la memoria individual de un ser humano.

3. La tercera modalidad, contenida en el artículo 893 del código judicial, en su primer párrafo y en su numeral 1, establece que el juez puede *pedir* cualesquiera de los siguientes elementos que estime procedente incorporar al proceso: certificados, copias, atestados, dictámenes, investigaciones,

informativos o actos de cualquier naturaleza, y más adelante señala que el informante deberá contestar la solicitud o *remitir* la documentación dentro del término señalado. A pesar de que el texto de la norma no es explícito, dicha documentación se entiende también preexistente, ya que es ésta la naturaleza de la llamada prueba de informes. La excepción a esta regla está expresamente consagrada en el párrafo sexto del mismo artículo legal.

Esta parte de la norma excede los límites del concepto propio de *informe*, tal como lo conciben quienes la defienden como un medio de prueba autónomo, pues ni siquiera obliga a la emisión del *informe* con el documento adjunto, sino que se trata de la mera remisión de un documento, dictamen, etc. En este sentido, las opiniones de Davis Echandía y de Víctor De Santo, encuentran justificación, pues, si lo que se remite es un documento o dictamen, entonces, tendrán el valor propio de su naturaleza (documental o pericial), etc.

A nuestro parecer, esta parte de la norma deviene innecesaria, el mero oficio petitorio hubiera bastado para obtener el documento. Pero creemos que el legislador la incluyó para referirse a informes, dictámenes, u otros elementos probatorios que hubieren sido producidos o fueran del dominio cognoscitivo del ente por razón del giro normal de sus funciones, asegurando de esta manera el carácter oficial o especializado de la prueba.

4. La cuarta modalidad se incluye en el párrafo sexto del artículo 893 del código judicial, como informes técnicos o científicos. Pero, no se trata de documentos preexistentes, ni de la expedición del informe en su primera modalidad. Se trata de un elemento diferente que consiste en un examen



especial, requerido por el juez, sobre datos relacionados con el proceso, que tienen un carácter técnico o científico, y que debe ser realizado por un especialista oficial. Si bien es un informe técnico prohiado por una institución o cuerpo colegiado, su realización material debe ser el resultado de una actividad humana, la norma misma exige el carácter profesional o especializado de su autor que, en todo caso, actúa en representación de la entidad.

La posibilidad de solicitar informes técnicos a cualesquier empresas privadas o entidades del Estado, está prevista también en el artículo 981 del código judicial, sobre dictámenes especiales. El hecho de que el artículo 893, sobre prueba de informes, lo incorpore de manera expresa, como un informe, permite concebir que se trata de un informe técnico, como expresamente lo denomina, cuya materia debe ser propia del giro normal de las funciones del ente especializado. A diferencia de éste, el informe técnico del artículo 981 C.J., puede recaer en datos técnicos que no necesariamente son parte del giro normal de las funciones del ente requerido, aunque forme parte de su especialidad.

Si bien el código judicial quiso adoptar la prueba de informe como un medio de prueba independiente del resto, su redacción le asigna caracteres muy particulares, como señalamos. Como medio de prueba independiente, el *informe* (como atestación) expedido por un ente privado o público (según el art.893) tiene valor por sí mismo, es un elemento probatorio cuyo órgano es la institución en la persona de su titular, no el funcionario que materialmente lo confeccionó. Está sujeto a impugnación y prueba en contrario, y el juez

determinará su eficacia probatoria conforme a las reglas de la sana crítica y en conjunto con el resto del caudal probatorio. En este mismo sentido se valora si se trata de hechos que no constan por escrito, pero al momento de valorar su eficacia el juez tomará en cuenta estos extremos. Pero esto solo puede recaer en el informe concebido en la primer y segunda modalidad, mas no en la tercera y cuarta.

Opinamos que su valor descansa en una presunción concreta de oficialidad, autenticidad y profesionalismo respecto del documento que se expide (informe), sin la cual éste sería nada menos que un documento referencial. En cambio, si el juez recibe un dictamen o un informe técnico preexistentes u otro elemento de prueba, deberá valorarlo en ese mismo sentido.

#### c. Nuestra Posición.

Como atestación de datos especializados, propios de un ente especializado, parte del giro normal de las funciones del ente requerido, preexistente y con carácter estrictamente excepcional, podemos concebir este informe como una prueba distinta del resto; pero, única y exclusivamente en lo que denominamos su primera modalidad. Se trataría, de un documento distinto al que contiene la información requerida, sin que pueda estimarse copia o referencia; cuyo autor sería la entidad en la persona de su titular, lo que la caracterizaría. Pero por ningún motivo debe tenerse como peritaje o informe técnico aunque su contenido sea de carácter técnico o especializado. Su valor tendría estricto carácter de atestación y su validez descansaría en una

presunción concreta de oficialidad, autenticidad y confiabilidad respecto del documento que se expide (informe), sin la cual éste sería nada menos que un documento referencial.

No admitimos, en cambio, el informe de datos que no constan por escrito, pues, se corre el riesgo de asignar validez a un testimonio de referencia y siempre estaríamos ante una sustitución injustificada de una prueba, como sería también si se pretendiera darle valor de peritaje o de informe técnico.

Para la incorporación de otros documentos o datos que pueden ser obtenidos de los archivos y allegados físicamente al proceso, resulta innecesaria e impropia y hasta confusa. De ahí que la prueba de informe, tal como está concebida en nuestra legislación, en cuatro modalidades, al no ser unitaria o uniforme en todos su aspectos, no puede concebirse en su conjunto como un medio de prueba autónomo. Opinamos que como medio de prueba solo puede justificarse en su primera modalidad y asignando expresamente en la norma sus características fundamentales y su validez.

#### 4. Procedencia.

El Informe procede solo en defecto de otra prueba más idónea, es decir, que no tienda a sustituir un medio probatorio que garantice el derecho de defensa y el cumplimiento de los principios que rigen la actividad probatoria, como la inmediación y el contradictorio en el proceso, entre otros.

Cuando se trate de la remisión de documentos, dictámenes, etc., por deducción se limita a los que de otra manera no puedan generarse en el proceso, sea por urgencia, inaccesibilidad de los respectivos datos, etc.

En general y cuando se trate de informes técnicos, es preciso que la técnica o ciencia de que se trate, esté directamente relacionada con el giro normal de las actividades del informante, es decir, la especialidad del ente público o privado.

Por ejemplo, si en el proceso penal se requiere conocer o apreciar algún hecho de naturaleza técnica, especializada, pertinente a la causa, y puede lograrse mediante un peritaje, en los términos que establece el código judicial para este tipo de pruebas, no procedería un *informe* ni la solicitud de un dictamen preexistente, ya que el peritaje judicial garantiza, a diferencia del informe, un efectivo contradictorio e inmediación de la prueba.

##### 5. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica.

a. La prueba de Informe solo puede ser solicitada a determinadas entidades.

Aunque algunas legislaciones admiten la participación de empresas privadas, siempre y cuando se consigne la autenticidad de la firma del representante de la empresa, nuestra legislación limita la calidad del ente requerido a empresas y entidades públicas, admitiendo únicamente entre las empresas privadas, a los bancos y a las aseguradoras. Pero hace la excepción en el caso señalado en el artículo 894 del código judicial, según el cual en caso de que se requieran exámenes especiales se deberá acudir de

preferencia a las entidades estatales, pero podrá acudir a empresas privadas (sin limitaciones), siempre que haya acuerdo respecto a la remuneración. Este último supuesto, sin embargo, debe entenderse como excepcional.

Si bien, cualquier oficina o empresa de utilidad pública puede ser el ente requerido, no procede pedir un informe a un juez o tribunal respecto a información contenida en un proceso. Al respecto se expresó el Primer Tribunal Superior en Auto de 27 de octubre de 1994, (recurso de apelación, Editora Interamericana, S.A. vs. Mitzimac, Revista Juris, Año 3, N°20, pag.209, Sistemas Jurídicos, S.A.), al manifestar que, “La prueba de Informe consagrada en el artículo 880 (893) del Código Judicial, se encuentra dirigida a oficinas públicas o privadas, mas no a tribunales judiciales.”

b. El informe proporcionado por el ente requerido, puede estar fundamentado en hechos que no consten por escrito.

Algunos autores estiman que la información constitutiva del Informe, debe constar en los archivos de la institución, sea por la naturaleza de sus funciones o porque en ella se tenga constancia del hecho requerido, es este el criterio recogido por Cafferata Norez al definir la prueba de informes. Sin embargo, nuestra legislación trasciende la información contenida en los archivos del ente, pues, incluye información, relaciones o sucesos “aun cuando no se encuentren constancias escritas”.

No obstante, dicha frase debe limitarse a hechos, sucesos o, en general, actos que de manera directa incumban a la entidad requerida, de modo que

Cuando se trate de la remisión de documentos, dictámenes, etc., por deducción se limita a los que de otra manera no puedan generarse en el proceso, sea por urgencia, inaccesibilidad de los respectivos datos, etc.

En general y cuando se trate de informes técnicos, es preciso que la técnica o ciencia de que se trate, esté directamente relacionada con el giro normal de las actividades del informante, es decir, la especialidad del ente público o privado.

Por ejemplo, si en el proceso penal se requiere conocer o apreciar algún hecho de naturaleza técnica, especializada, pertinente a la causa, y puede lograrse mediante un peritaje, en los términos que establece el código judicial para este tipo de pruebas, no procedería un *informe* ni la solicitud de un dictamen preexistente, ya que el peritaje judicial garantiza, a diferencia del informe, un efectivo contradictorio e inmediación de la prueba.

##### 5. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica.

a. La prueba de Informe solo puede ser solicitada a determinadas entidades.

Aunque algunas legislaciones admiten la participación de empresas privadas, siempre y cuando se consigne la autenticidad de la firma del representante de la empresa, nuestra legislación limita la calidad del ente requerido a empresas y entidades públicas, admitiendo únicamente entre las empresas privadas, a los bancos y a las aseguradoras. Pero hace la excepción en el caso señalado en el artículo 894 del código judicial, según el cual en caso de que se requieran exámenes especiales se deberá acudir de

Para efectos de este tipo de prueba, la materia sobre la que recaiga debe ser propia de las funciones de la institución requerida.

f. La prueba de Informe puede ser solicitada a quien sea parte en el proceso, pero tendrá que ser la contraparte.

Mediante la sentencia de 14 de julio de 1998, el Primer Tribunal Superior Civil, estimó que el texto del artículo 893 (880) admite que la prueba de informe pueda ser solicitada por una parte en el proceso y no necesariamente por un tercero.

Señala la sentencia mencionada que, *“aceptar que la prueba de informe pueda ser solicitada por una parte a ella misma, constituye una violación al principio probatorio de la contradicción”*, principio conforme al cual las partes deben tener la posibilidad de participar, objetar e intervenir en la práctica de la prueba. Dicha sentencia concluye *“En efecto, según criterio de esta Superioridad, la prueba de informe sí puede ser solicitada a quien sea parte en el proceso, pero tendrá que ser la contraparte. Permitir que la misma parte que solicita la prueba participe sola en la formación o producción de la misma es un tanto delicado, dada la falta de imparcialidad que podría darse.”*

g. Debe ser el resultado de un encargo judicial.

La prueba de informe debe ser requerida previa resolución motivada de parte del fiscal o el juez, de oficio o a petición de parte, según señala el artículo 893 del c.j. Dicha exigencia tiene fundamento en su naturaleza excepcional y

Cuando se trate de la remisión de documentos, dictámenes, etc., por deducción se limita a los que de otra manera no puedan generarse en el proceso, sea por urgencia, inaccesibilidad de los respectivos datos, etc.

En general y cuando se trate de informes técnicos, es preciso que la técnica o ciencia de que se trate, esté directamente relacionada con el giro normal de las actividades del informante, es decir, la especialidad del ente público o privado.

Por ejemplo, si en el proceso penal se requiere conocer o apreciar algún hecho de naturaleza técnica, especializada, pertinente a la causa, y puede lograrse mediante un peritaje, en los términos que establece el código judicial para este tipo de pruebas, no procedería un *informe* ni la solicitud de un dictamen preexistente, ya que el peritaje judicial garantiza, a diferencia del informe, un efectivo contradictorio e inmediación de la prueba.

##### 5. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica.

a. La prueba de Informe solo puede ser solicitada a determinadas entidades.

Aunque algunas legislaciones admiten la participación de empresas privadas, siempre y cuando se consigne la autenticidad de la firma del representante de la empresa, nuestra legislación limita la calidad del ente requerido a empresas y entidades públicas, admitiendo únicamente entre las empresas privadas, a los bancos y a las aseguradoras. Pero hace la excepción en el caso señalado en el artículo 894 del código judicial, según el cual en caso de que se requieran exámenes especiales se deberá acudir de



natural lo es la inspección judicial, la diligencia exhibitoria y la pericial. Esto es así, porque se requiere el contradictorio y las objeciones para los efectos de que exista la igualdad procesal en la forma de allegar legalmente al proceso los elementos de convicción.

Porque el informe que sustituye a otra prueba no le da oportunidad a la parte contraria para que esté presente y contradiga las constataciones e investigaciones, inspecciones y declaraciones que tomará el funcionario para suministrar los datos requeridos en el informe; además que vulneraría el principio de la inmediación del Juez o tribunal con los elementos de que se valdría el funcionario para rendir el informe.

Esta característica, sin embargo, no aplica a la tercera modalidad, pues tiene un carácter meramente remisorio que no afecta la naturaleza del dato o elemento que se solicita.

j. Debe recaer en hechos y circunstancias de interés para el proceso.

La prueba de informe, como cualquier otra, para ser eficaz debe ser procedente, conducente y útil. El párrafo quinto del artículo 893 C.J., señala que también se puede solicitar informes técnicos o científicos siempre que recaigan “sobre hechos y circunstancias de interés para el proceso”. Así, para que sea procedente dicha prueba, la relación debe ser directa respecto a la causa, esto es, debe recaer en el objeto de la prueba, no siendo de interés para el proceso lo que no guarde relación con el hecho a probar, en este sentido, debe ser preciso y objetivo.

k. Debe ser oportuno, esto es, debe ser solicitada dentro del periodo probatorio correspondiente o durante el sumario.

l. Cuando se trate de informes técnicos, debe ser elaborado por un técnico, especialista o profesional al servicio del Estado.

Además de la calidad de servidor público, la norma se refiere a técnicos, profesionales y personal especializado, lo que permite afirmar que el funcionario debe estar revestido de idoneidad, según la materia y las exigencias de las normas que regulan la profesión de que se trate; pues, lo que se persigue es propiamente hacer uso de personal especializado, para efectos de la credibilidad y validez del informe.

m. Debe darse traslado a las partes.

Las partes, en virtud del derecho de defensa, tienen el derecho de conocer la prueba, oponerse y cuestionarla.

Cuando se practica durante el plenario, debe correrse traslado de la providencia que lo ordena a fin de que puedan participar requiriendo la ampliación, objetando la solicitud del juez o de las partes, o ampliando el objeto del informe.

Cuando se practica durante el sumario, si bien tienen el derecho a conocer y participar en la investigación y recopilación de elementos probatorios, el fiscal no está obligado a notificar la providencia cuando dispone de oficio la prueba. Las partes pueden participar, no obstante, requiriendo que el

funcionario o entidad que lo emitió esclarezca o amplíe cualquier punto, previa evaluación de la petición por parte del juez o funcionario de instrucción.

## 6. Cómo Se Contradice

El juez, de oficio o a petición de parte interesada puede requerir que el funcionario o entidad que lo haya emitido esclarezca o amplíe cualquier punto del informe. Dicho acto puede surtirse por escrito, a través de un documento que lo adiciona o modifica o mediante una declaración, caso en el cual seguirá las reglas del testimonio. Cuando las modificaciones resulten contradictorias, el juez debe evaluar su contenido atendiendo a las reglas de la lógica y la experiencia y si fuera el caso, puede restarle eficacia probatoria.

El informe, por sí mismo, no ofrece mayores garantías de contradictorio, ya que se limita al cuestionamiento del informante que, en muchos casos, no fue el autor material del dato original, a diferencia del Informe técnico.

Sobre el particular, el Primer Tribunal Superior de Justicia en resolución de 20 de marzo de 1990, dentro del proceso ordinario propuesto por Juan Materno Vásquez De León contra la Cía Internacional de Seguros, S.A., señaló lo siguiente:

“(...) Tal como se pronunció este Tribunal en otra ocasión, la prueba por la vía de informe en casos como el presente, no resulta válida porque de acuerdo al ordinal d) del artículo 1256 del Código Judicial, ella viene a sustituir pruebas especiales diseñadas por el ordenamiento jurídico para obtener la información que se pretende, cuya vía natural lo es la inspección judicial, la diligencia exhibitoria y la pericial. Esto es así, porque se requiere el contradictorio y las objeciones para los efectos de que exista la

igualdad procesal en la forma de allegar legalmente al proceso los elementos de convicción.

Porque el informe que sustituye a otra prueba no le da oportunidad a la parte contraria para que esté presente y contradiga las constataciones e investigaciones, inspecciones y declaraciones que tomará el funcionario para suministrar los datos requeridos en el informe; además que vulneraría el principio de la inmediación del Juez o tribunal con los elementos de que se valdría el funcionario para rendir el informe.

Por otra parte, esa desigualdad no podría obviarse con contrapruebas de informes de la parte contraria, o de cualquier otra prueba de las admisibles en segunda instancia, porque esa no es la vía de la igualdad. La igualdad consiste en este caso concreto de que la contraria pueda refutar, intervenir, objetar, del monto o cuantía de los mismos, ya que el Código de Comercio, que es el cuerpo regulador de ellos, en su artículo 244, numeral 7º, admite en forma expresa la Prueba en cuestión, tomándose o teniendo en cuenta las excepciones contempladas en el párrafo segundo del artículo 195 del mismo Código, relativas a ciertos contratos”.

#### 7. Aspectos Procesales.

La prueba de informe debe ser solicitada mediante resolución motivada, de oficio o a petición de parte. Solicitada la información por parte del juez, la parte que recibe la orden no puede establecer requisitos o trámites no establecidos en la Ley, en la resolución del juez, o mediante decreto ejecutivo. Deberá remitir lo solicitado dentro del término que se le indique, que según la norma no puede exceder de 15 días. El incumplimiento de los términos, sin embargo, no es causal de nulidad de la prueba.

Si se tratare de un ente privado que no fuera parte en el proceso, y el Informe implicara gastos especiales, el juez puede fijar una indemnización, previa audiencia de las partes y de la empresa, la cual tiene la facultad de impugnar por vía de incidente la resolución que decreta el Informe. Dicha

impugnación no suspende el proceso, aunque sí la práctica de la prueba, la cual se practicará vencido el término respectivo si se declarase infundado el incidente.

#### 8. Valoración.

Tal como está consagrada en nuestra legislación, el valor del Informe dependerá del dato que se pide y la modalidad que corresponda.

Respecto al Informe en su primera modalidad, consistente en una atestación o escrito contentivo de información requerida por el juez (al que se refiere el numeral 2 del artículo 893 del C.J.), respecto a datos que son del dominio cognoscitivo o de los archivos del informante por razón de sus funciones, debe valorarse per sé, atendiendo a su contenido. En este sentido, tiene la apariencia de un documento, público en el caso de entidades públicas, debe ser tenido como auténtico y su contenido se estima veraz; se entiende que está fielmente referido al contenido del documento original y fue realizado con profesionalismo y en atención a la ley. No obstante, está sujeto a impugnación y a prueba en contrario.

En consecuencia, el Informe en su primera modalidad, que tenga por objeto datos técnicos, no deja por eso de ser Informe; no se trata de un dictamen ni de otra prueba en particular, ya que, el informante no lo expidió con ese ánimo, aun cuando tuviera la capacidad. Si el juez requiere un informe técnico la norma le ofrece la opción de disponerlo especialmente o de requerirlo íntegramente, si es preexistente. Se trata, entonces, de un documento suscrito

por una entidad X en el cual ésta deja constancia o hace una atestación de que ella realizó X investigación o elaboró X dictamen o en ella reposa X documento cuyo contenido es tal, o que arrojó X resultado. De modo que al proceso entra la información de un hecho que se tiene acontecido o un documento que se tiene por existente, que por haber sido elaborado por el informante y por ser éste un ente acreditado para tal efecto por la norma procesal, se presume realizado o elaborado conforme manda la ley para esa institución y, por su carácter especializado, sus resultados se tienen por confiables y se incorporan al proceso por ese medio.

Naturalmente, por las mismas características mencionadas se ha reservado para casos excepcionales. Y, de ser posible, las partes o el juez de oficio, si así lo estima procedente, puede solicitar el documento que sirvió de base y que servirá también para la apreciación de la prueba.

Un ejemplo de este tipo de informe puede ser el solicitado con el fin de acreditar el contenido de información recogida en tomos, que son libros gigantescos, que están en uso en alguna institución, por ejemplo, u otro dato de difícil acceso o que de otra manera no pudiera incorporarse al proceso. Dicho informe es procedente por la dificultad de allegar u obtenerse una buena fotocopia de los documentos; pero, puede impugnarse mediante una inspección judicial o acción exhibitoria.

El documento adjunto al Informe, si lo hubiera, conserva su propia naturaleza, ya que éste no es el informe en sí, que de ser requerido ofrecerá al juez los elementos necesarios para apreciar el informe. Según el artículo 893

del código judicial panameño, si el dato requerido estuviera contenido en un dictamen o informe técnico, no sería preciso la atestación que constituye el informe sino que bastaría requerir la remisión del documento, el cual sería incorporado y valorado conforme a su naturaleza.

Por otro lado, cuando se trate de informaciones referentes a hechos que no consten por escrito, caso de excepción en nuestra legislación respecto a otras como la colombiana y la argentina, deberá tratarse de un informe que rinde un ente público o privado respecto a hechos que le conciernen, que hayan sido obrados o producidos por el informante. Por razón de la credibilidad que se le asigna al ente informante y por la especialidad de la información, así como por el hecho de que el mismo es del dominio cognoscitivo de éste, se tiene por veraz la información. No obstante, este informe debe ser críticamente evaluado por el juez, en conjunto con el resto del caudal probatorio.

Respecto a la documentación solicitada a una entidad estatal, de utilidad pública, aseguradora o bancos, para su mera remisión, a la que antes nos referimos, es importante tener en cuenta que ya no se trata del “informe” en su esencia, sino de una modalidad de incorporación de documentos u otros elementos de prueba, al proceso. No obstante, en este caso, se trata de dictámenes, atestados, certificados, etc., preexistentes, emitidos por el informante respecto a actos propios del giro normal de sus actividades.

En este sentido, el documento mantiene su naturaleza propia, pero está impregnado de la credibilidad o confiabilidad de la entidad que lo elaboró.

Por ejemplo, un informe contentivo de una auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República a otra entidad pública o un Informe de análisis de bosques realizado por la Autoridad Nacional del Ambiente.

La credibilidad del ente informante, no obstante, tiene fundamento entre otras cosas, en que se trata de un ente público (si es entidad estatal) que por ese carácter se presupone que realiza su trabajo conforme mandan la Ley y la Constitución, lo mismo cuando se trata de bancos y aseguradoras, las cuales son entidades privadas reguladas y supervisadas directamente por el Estado, y que por su carácter especializado o técnico está conformado igualmente por personal especializado, científico o técnico. De ahí que, si bien el acto expedido por este ente confiere fe pública o se estima veraz, está sujeto, como cualquier otra prueba, a prueba en contrario.

Es importante tener presente que si existe la posibilidad material de que la entidad pueda remitir el documento que se solicita, se utilice entonces esta vía (remisoria), y no la del "Informe". De esta manera, se obtiene directamente el dato especializado, cuya aportación es necesaria en el proceso, se facilita el contradictorio y la apreciación objetiva del juez al momento de valorarla y se atiende el carácter excepcional del "informe".

Por su parte, en su cuarta modalidad, el Informe técnico de que trata este mismo artículo, se valora como tal. La norma es más clara al respecto y fija los requisitos que requiere esta prueba, tales como la calidad profesional, especializada o idónea del técnico o científico, que se trate de un funcionario público y la calidad de la información que se solicita.



Tampoco se trata del “informe” en su esencia, sino de un documento que recoge los resultados de un análisis motivado respecto a un hecho o dato de carácter técnico o científico que requiere una alta especialización para ser evaluado, conocido o apreciado por el juez. No es preexistente, se elabora a petición del juez de la causa. Pero tal vez ha sido incluido en el artículo 893 del código judicial, con el fin de obtener para el proceso un informe que ofrezca garantías de confiabilidad, dada la naturaleza especializada y oficial del dato y de la institución, especialmente si se trata de un ente público, que se presupone imparcial y realiza tales análisis o estudios como parte del ejercicio de sus funciones. El juez debe evaluarla conforme a las reglas de la sana crítica, como expresamente señala la norma.

#### 9. Eficacia Probatoria.

Según el artículo 893 del Código Judicial, el Informe probatorio debe ser valorado conforme a las reglas de la sana crítica.

Para que la prueba de Informe adquiera eficacia probatoria, es preciso que reúna las condiciones necesarias para su existencia y validez legal. El juez evaluará si se ajustó al requisito de excepcionalidad, especialidad del dato y especialización del informante.

El juez deberá ser muy crítico si se trata de información no escrita que incumbe directamente a la entidad requerida. Si su contenido está debidamente motivado y fundamentado, sus conclusiones son claras, firmes y lógicas, si es concordante con el resto del caudal probatorio, tendrá mayor o menor valor.

El Dr. Fábrega<sup>139</sup> estima que debe tenerse en cuenta para su valoración, la especialización y prestigio de la entidad que lo expide, las motivaciones, posibles vinculaciones con las partes, la circunstancia de haberse practicado sin contradictorio, su cohesión interna y su concordancia con las otras pruebas.

Cuando se trate del documento en sí requerido, su eficacia probatoria atenderá a la naturaleza del mismo y a su contenido.

En el caso de los informes técnicos o científicos solicitados por el juez a la Universidad de Panamá o entes que dispongan de personal especializado, tal y como se desprende de la misma norma, el juez debe evaluar el carácter especializado y público del dato y del técnico.

#### 9. Los Informes Técnicos en general.

El concepto de informe técnico es genérico, ya que se refiere al escrito o documento que contiene noticia o información de carácter técnico. Nuestro código judicial se refiere a los informes reiteradamente, mas no ofrece ninguna definición. El informe, no obstante, es un documento que puede ser incorporado al proceso y el juez lo valorará conforme a la naturaleza de su contenido, sea que se limite a informaciones técnicas sobre hechos percibidos directamente por un especialista, caso en el cual la información deberá ser ratificada por el testigo técnico mediante las formalidades del testimonio o, que

---

<sup>139</sup> FÁBREGA P., Jorge. Medios de Prueba. Editora Jurídica Panameña, Panamá, 1997, pág.46.

por su contenido pueda ser tenido como un peritaje, si cumple los requisitos que exige el código para este tipo de prueba.

El código judicial reconoce como medio de prueba a los informes. Regula su práctica y valoración en distintas normas, dependiendo del tipo de que se trate.

En el artículo 893, regula la prueba de informes que estudiamos en el aparte anterior, referida específicamente a aquellos que son expedidos por una institución pública, banco o aseguradora, a petición del funcionario judicial, respecto a datos o información preexistente, que es parte del giro diario de las actividades del ente requerido; esta misma norma incluye, el diligenciamiento de informes técnicos, no preexistentes, a petición de autoridad judicial, por parte de los técnicos de entes públicos especializados sobre materia de su competencia, que sea de interés en el proceso.

El artículo 894, prevé que el juez pueda solicitar cualesquiera informes técnicos sean necesarios a entidades públicas y privadas, pero en el caso de las privadas debe existir acuerdo entre las partes respecto a la remuneración; no obstante, señala que cuando se trate de exámenes o estudios especiales, deberá acudir a entidades estatales. Esta norma a diferencia de la anterior, se refiere a cualquier institución pública o privada, sin las limitaciones impuestas al informe referido en el artículo 893 del código judicial.

En el artículo 851, el código judicial señala que "(...) podrán apreciarse sin requisito alguno los informes técnicos sobre incendios, accidentes ferroviarios, automovilísticos, de aviación u otros análogos rendidos por servidores que

tengan la debida competencia". Dicha norma hace alusión directa al artículo 850, según el cual los documentos oficiales que no versen sobre actos jurídicos de la Administración tendrán el valor que sea propio de su naturaleza, pericial, de inspección judicial o testimonial, siempre que se hayan producido con audiencia de la parte interesada en el respectivo proceso administrativo. De manera que el requisito de audiencia de la parte interesada no es indispensable para que los informes técnicos referidos en el artículo 851 tengan valor probatorio en el proceso.

Dichos informes, según reza la norma, recaen sobre "incendios, accidentes ferroviarios, automovilísticos, de aviación u otros análogos", refiriéndose a informes técnicos sobre siniestros, desastres o sucesos eventuales o inesperados que afectan toda o parte de una comunidad. La calidad de desastre y la afectación que conlleva, por lo general masiva, es suficiente motivo para que el legislador expresamente asigne valor probatorio a estos informes técnicos. Tales son, los que prepara el Cuerpo de Bomberos de Panamá, la Dirección de Aeronáutica Civil, la Autoridad de Tránsito y Transporte Terrestre, entre otros.

En el artículo 981, el código judicial al referirse a los "dictámenes especiales", en el numeral 4, señala que el juez puede solicitar *informes o dictámenes* a instituciones u organizaciones de carácter técnico, científico o artístico cuando el asunto requiere conocimientos de alta especialización. Sobre

el particular, el doctor Fábrega<sup>140</sup> dice que se trata de un peritaje colegiado y se aplican las normas sobre peritajes.

Aunque el código no es preciso en esta materia, parece lógico que, para ser tenido como peritaje y aplicar las reglas del peritaje, es preciso que exista un dictamen. Un informe técnico simple, no contiene una conclusión respecto al hecho, sino que se limita a su apreciación y evaluación desde una perspectiva técnica, sin que se incluyan juicios de valor; por lo general, al testigo técnico no se le piden relaciones de causa y efecto respecto a un hecho, a menos que los haya percibido directa y personalmente, de lo contrario solo podría dictaminar en base a deducciones propias de sus especiales conocimientos y estas deducciones son ajenas a la naturaleza del testimonio, a diferencia del perito, a quien se encarga la tarea de investigar, conocer o evaluar un hecho y determinar concretamente sus causas y efectos si fuera necesario. De manera que el artículo 981 citado, a nuestro criterio, utilizó el término informe de manera genérica, como documento contentivo de un análisis técnico.

En la doctrina, el informe técnico se limita a recoger el examen realizado por un técnico o especialista, respecto a hechos que son propios de sus conocimientos especiales o respecto a información requerida por el juez.

Señala Davis Echandía<sup>141</sup> que el testimonio técnico es el que prestan aquellas personas que conocen el hecho con el auxilio de sus conocimientos científicos o técnicos especiales y que, por consiguiente, fundamentan su

---

<sup>140</sup> Medios de Prueba, pág.307.

<sup>141</sup> Op. cit. tomo II, pág.71.

narración en esos conocimientos, además de sus percepciones. Señala que los testigos técnicos exponen sobre conceptos personales basados en las deducciones sobre lo percibido que son el resultado de sus especiales conocimientos sobre la materia.

Debe reconocerse que la figura de los informes técnicos cada día se torna más imprecisa, ya que la práctica ha demostrado que tienden cada vez a ser más completos, que exceden los límites de su concepción y llegan a configurar propiamente un peritaje. Cafferata Nores<sup>142</sup> reconoce tal situación y admite que los informes científicos, como ejemplo, el que realiza un médico forense en un caso de homicidio, tiende a describir tanto el hecho percibido por el científico como la causa del hecho (muerte por inmersión, etc.).

Davis Echandía<sup>143</sup> explica la importancia de precisar los límites del juicio técnico del testigo, sin exceder los de la prueba testimonial e invadir el terreno de la peritación técnica y citando a Scardaccione, señala que debe circunscribirse a la narración de los hechos percibidos y a las deducciones técnicas que de éstos haga el testigo, sin extenderse a los juicios de valor que implican apreciaciones subjetivas que exceden los límites del juicio técnico sobre sus percepciones. Más adelante, precisa que si el testigo técnico ha percibido directamente las causa y efectos de los hechos cuestionados su testimonio al respecto es válido.

---

<sup>142</sup> Op. cit. pág.83.

<sup>143</sup> Op. cit. pág.73.

De manera que si el técnico expone conceptos de causa y efecto *que no pudo observar*, sino que dedujo por virtud de sus especiales conocimientos, estaría excediendo el límite del testimonio y tales deducciones no tendrán valor ya que debieron ser objeto de un peritaje propiamente.

En cuanto a su valor, señala Davis Echandía<sup>144</sup>, que su calidad de técnico en la materia, debe ser considerada por el juez cuando valore o aprecie el testimonio, pues, indudablemente da más fe en estos casos "porque sus conocimientos especiales forman parte de la llamada razón del dicho, o sea, de las circunstancias que le dan credibilidad a la narración (el *modo* como percibió el hecho y pudo apreciarlo correctamente, recordarlo con exactitud y narrarlo en debida forma)."

En la doctrina, el informe técnico equivale al Informe que en nuestra legislación está contenido en el artículo 893 C.J., y solo lo incluyen como tal quienes admiten la naturaleza autónoma de la prueba de informes. Reconocen, no obstante, la existencia del informe técnico ajeno al citado, pero lo estudian dentro de la prueba testimonial, como testimonio técnico, ya que es de esta manera como se ingresa al proceso y es en estos términos que se valora.

La Jurisprudencia colombiana citada por Jairo Parra<sup>145</sup>, señala lo siguiente:

"Testimonio técnico:

Ahora bien, sin que haya mediado dictamen pericial practicado dentro del proceso, sobre la enfermedad psíquica que padece o

---

<sup>144</sup> IBIDEM.

<sup>145</sup> Cit. por FABREGA, J., pág.159.

que sufrió una persona, la prueba testimonial legalmente producida y debidamente apreciada es admisible para establecerla, si proviene de persona o personas especialmente calificadas en la materia por sus conocimientos científicos, a las cuales por serlo, la ley les permite (art.227, inc. final y numeral 2 del artículo 228, del Código de Procedimiento Civil) que exponga conceptos, como una excepción al principio de que los declarantes deben limitarse a relatar los hechos percibidos por ellos y que les está vedado emitir opiniones o juicios personales.

Son llamados testimonios técnicos. Tal sería el evento de los médicos que trataron al paciente y que al testimoniar sobre éste, conceptúan que padecía de una enfermedad mental cuando testó o celebró el acto o contrato cuya validez se discute. Al juez corresponderá en este caso resolver razonadamente si esos testimonios técnicos, debidamente analizados y apreciados en conjunto con los demás elementos probatorios que obran en los autos, le bastan para obtener la certidumbre de que la persona que contrató o testó "estaba entonces demente", o si requiere además un dictamen pericial que en todo caso está facultado para decretar de oficio (de aplicación analógica). Si estima que tales pruebas resultan insuficientes o le suscitan alguna duda sobre la demencia que se discute, puede y debe decretar oficiosamente un dictamen pericial."

Resulta interesante la jurisprudencia expuesta, ya que en nuestra legislación se admite el testimonio técnico. Al respecto, el artículo 941 del código judicial expresa que las preguntas que se hagan al testigo podrán contener referencias de carácter técnico, si fueren dirigidas a personas especializadas y que las repreguntas podrán encaminarse a descubrir las bases de la información del testigo; las limitaciones que tuvo éste para observar los hechos respecto de los cuales ha declarado; sus conocimientos sobre la materia; su interés o prejuicio en favor de alguna de las partes y podrán recaer sobre cualquier otra circunstancia. El artículo 917 C.J. en concordancia con el 919 C.J., establece que el juez deberá apreciar el testimonio según las reglas de



Cuando se trate de la remisión de documentos, dictámenes, etc., por deducción se limita a los que de otra manera no puedan generarse en el proceso, sea por urgencia, inaccesibilidad de los respectivos datos, etc.

En general y cuando se trate de informes técnicos, es preciso que la técnica o ciencia de que se trate, esté directamente relacionada con el giro normal de las actividades del informante, es decir, la especialidad del ente público o privado.

Por ejemplo, si en el proceso penal se requiere conocer o apreciar algún hecho de naturaleza técnica, especializada, pertinente a la causa, y puede lograrse mediante un peritaje, en los términos que establece el código judicial para este tipo de pruebas, no procedería un *informe* ni la solicitud de un dictamen preexistente, ya que el peritaje judicial garantiza, a diferencia del informe, un efectivo contradictorio e inmediación de la prueba.

##### 5. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica.

a. La prueba de Informe solo puede ser solicitada a determinadas entidades.

Aunque algunas legislaciones admiten la participación de empresas privadas, siempre y cuando se consigne la autenticidad de la firma del representante de la empresa, nuestra legislación limita la calidad del ente requerido a empresas y entidades públicas, admitiendo únicamente entre las empresas privadas, a los bancos y a las aseguradoras. Pero hace la excepción en el caso señalado en el artículo 894 del código judicial, según el cual en caso de que se requieran exámenes especiales se deberá acudir de

#### D. EL PERITAJE JUDICIAL.

##### 1. Concepto.

El peritaje judicial, es la actividad procesal desplegada por terceros ajenos al proceso, denominados peritos, designados por el juez para dictaminar sobre una materia científica, técnica, artística o práctica, ajena a la formación del juez y al conocimiento común, necesaria para conocer, apreciar o evaluar datos o hechos de interés en el proceso.

Existen dos corrientes que definen de manera distinta el dictamen pericial. Un sector lo ve como un medio de prueba, por el cual se aportan al proceso datos o asesoramiento de carácter técnico, científico o especializado, aunque la fuente de dichos datos no conste en el proceso; y, otro sector que considera que es una forma de asesoría o de apoyo al juez, mediante la cual se le proporciona conocimientos o reglas de la experiencia para la mejor apreciación o valoración de hechos de carácter técnico, científico o especializado, que no son parte de su conocimiento o de la cultura general.

La posición dominante, seguida por nuestra legislación, es la que considera al peritaje un medio de prueba; el segundo sector sigue la corriente inspirada en el Código italiano, que la ve como una consultoría técnica del juez y le niega la calidad de medio de prueba <sup>146</sup>.

---

<sup>146</sup> Cfr. FABREGA, J. Medios de Prueba, pág.273.

De Santo<sup>147</sup> define el peritaje como “la actividad procesal, desarrollada en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificados por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministran al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o entendimiento escapa a las aptitudes del común de las personas”. En similares términos la define Davis Echandía<sup>148</sup> destacando el carácter procesal de esta prueba.

El Dr. Jorge Fábrega<sup>149</sup>, en su obra sobre Medios de Prueba, señala que el dictamen pericial, según el articulado legal y la práctica forense, es un medio de prueba mediante el cual las partes se valen de una persona – el perito – que posee conocimientos técnicos, científicos o artísticos, para asesorar al juez y facilitarle los conocimientos necesarios para una mejor apreciación de los hechos controvertidos o elementos probatorios que reposan en el expediente, pudiendo incorporar datos nuevos al proceso.

Dicha apreciación es cónsona con la posición ecléctica sostenida, entre otros, por Sentís Melendo<sup>150</sup>, quien además de considerar al peritaje como un medio de prueba, también admite que es una forma de auxiliar al juez proporcionándole los elementos necesarios para la mejor valoración de los hechos controvertidos.

---

<sup>147</sup> DE SANTO, Víctor. La Prueba Pericial. Editorial Universidad, Buenos aires, 1997, PÁG.35.

<sup>148</sup> Op. cit. tomo II, pág.287.

<sup>149</sup> Medios de Prueba, pág.278.

El código Judicial panameño, en su artículo 966, señala:

“Para conocer, apreciar o evaluar algún dato o hecho de influencia en el proceso, de carácter científico, técnico, artístico o práctico, que no pertenezca a la experiencia común ni a la formación específica exigida al juez, se oirá el concepto de peritos.

El juez, aunque no lo pidan las partes, puede hacerse asistir por uno o más peritos cuando no esté en condiciones de apreciar por sí mismo los puntos de la diligencia, cuestión, acto o litigio.”

La norma anterior denota una doble función del peritaje judicial. Por una parte, se oirá el concepto de peritos para efectos de conocer, apreciar y evaluar hechos y datos de interés en el proceso, que no necesariamente están incorporados en él. Y, por otra parte, el juez podrá designarlo también en función de apoyo y asesoría. El artículo 221 del código judicial, corrobora tal función al señalar expresamente que los peritos son auxiliares del Órgano Judicial.

Cuando el conocimiento ajeno al juez sea de naturaleza contable o recaiga en transacciones o negocios que contengan registros de índole financiero y contable, procede, entonces, la práctica de una pericia contable.

## 2. Elementos.

Fuera de un proceso se pueden desarrollar actividades de carácter técnico, similares a la actividad que involucra el peritaje, y en muchas ocasiones se dice que tal o cual acto es “técnicamente un peritaje” pero no constituye formalmente

---

<sup>150</sup> Cit. por ECHANDÍA D., Op. cit. pág. 310.

una pericia judicial. Y, es que se trata de una actividad técnica o científica, de carácter práctico o especializado, que se desarrolla en el ejercicio rutinario de una actividad comercial o industrial, como el caso de los comerciantes que anualmente elaboran los Estados Financieros de sus empresas, los cuales son verificados y analizados por un auditor que expide el correspondiente informe, o bien se desarrolla dentro de un proceso penal o de otra índole. Pero existen elementos que hacen de dicha actividad una pericia judicial y la distinguen de las actividades técnicas o científicas extraprocesales. A saber:

a. Es producto de una actividad procesal.

La actividad probatoria se desarrolla siempre en el proceso o como medida procesal previa (art.815 C.J.), siempre debe existir control por parte del juez de la causa. Cuando no media la intervención del juez ni de las partes afectadas con la prueba, entonces ésta tendrá un carácter extraprocesal que incide en su valoración.

Al respecto, GUASP<sup>151</sup> señala que hay pericias extrajudiciales, desarrolladas al margen del proceso, cuyo resultado se aporta a él, aunque no en forma de prueba pericial, sino testifical o documental.

Esta prueba generada fuera del proceso, a juicio de De Santo<sup>152</sup>, no es un peritaje judicial. La naturaleza *judicial* la asigna el encargo del juez dentro del proceso y es un requisito para su existencia jurídica.

Al respecto, Davis Echandía<sup>153</sup> señala:

---

<sup>151</sup> Cit. por DE SANTO, La Prueba Pericial, pág.35.

<sup>152</sup> IBIDEM.

“En sentido estricto, la peritación es una actividad procesal por naturaleza, porque ocurre siempre en un proceso o como medida procesal previa, con lo cual se la distingue de las actividades similares extraprocesales, de cierta frecuencia en las relaciones económicas y comerciales modernas, que tienen por función ilustrar a las personas y los efectos de hechos o cosas que son materia de negocios o de operaciones privadas. Estas pueden denominarse opiniones, informes, conceptos, inclusive dictámenes, pero no peritaciones en sentido jurídico. Así como es mejor reservar los conceptos de testigo y de testimonio para las declaraciones recibidas en un proceso o en diligencia procesal previa, también es conveniente reservar la denominación de peritaje o peritación para el dictamen rendido en un proceso o en diligencia procesal previa, con el fin antes indicado.”

b. Se trata de la actividad de “personas especialmente calificadas por su experiencia y conocimientos técnicos” y recae sobre hechos especiales que exigen una adecuada capacidad para valorar e interpretar los hechos de que se trata y las relaciones entre tales hechos, causas y efectos.

c. Tiene una doble función, auxilia al juez en la comprobación de los hechos y en su debida apreciación o interpretación.

Esta doble función es reconocida por el sector de la doctrina que estima que el peritaje es una prueba, pues la posición que le niega este carácter sostiene como única función la de servir de ilustración o integración de los conocimientos del juez.

Algunos autores como FRANCHI<sup>154</sup>, estiman que si el juez cuenta con el conocimiento técnico o científico suficientes, puede omitir el peritaje. Esta

---

<sup>153</sup> Op. cit. pág.287.

<sup>154</sup> Cit. por DE SANTO, La Prueba Pericial, pág.39.

posición parte de la consideración de algunos autores, de que el peritaje, como el indicio, no son propiamente medios de prueba, sino un medio de ilustrar al juez y proporcionarle conocimientos ajenos a su haber intelectual y experiencia, para la correcta interpretación y valoración de los hechos.

Autores como Sentís Melendo<sup>155</sup>, adoptan una posición ecléctica, según la cual el peritaje sí es un medio de prueba que aporta al juez los conocimientos técnicos necesarios para la debida comprobación de los hechos y su apreciación, posición que es compartida en nuestra legislación.

### 3. Necesidad De La Prueba Pericial

La prueba pericial es necesaria en atención a la complejidad técnica, artística o científica de las circunstancias, causas y efectos de los hechos investigados. El perito auxilia al juez con la evaluación técnica de los hechos, basándose en conocimientos y experiencia ajenos a él.

En la doctrina existen variados criterios respecto a la necesidad del peritaje. El principio mayormente aceptado y que compartimos se inclina a señalar que la prueba pericial debe practicarse siempre que se trate de conocimientos técnicos, aun cuando el juez cuente con la experiencia y el conocimiento, ya que la valoración del perito proporciona seguridad y certeza respecto a la imparcialidad y objetividad del asunto. El conocimiento del juez debe servir para la mejor valoración del dictamen pericial o mejor aptitud de valoración, como señala De Santo.

Cuando se trate de la remisión de documentos, dictámenes, etc., por deducción se limita a los que de otra manera no puedan generarse en el proceso, sea por urgencia, inaccesibilidad de los respectivos datos, etc.

En general y cuando se trate de informes técnicos, es preciso que la técnica o ciencia de que se trate, esté directamente relacionada con el giro normal de las actividades del informante, es decir, la especialidad del ente público o privado.

Por ejemplo, si en el proceso penal se requiere conocer o apreciar algún hecho de naturaleza técnica, especializada, pertinente a la causa, y puede lograrse mediante un peritaje, en los términos que establece el código judicial para este tipo de pruebas, no procedería un *informe* ni la solicitud de un dictamen preexistente, ya que el peritaje judicial garantiza, a diferencia del informe, un efectivo contradictorio e inmediación de la prueba.

## 5. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica.

a. La prueba de Informe solo puede ser solicitada a determinadas entidades.

Aunque algunas legislaciones admiten la participación de empresas privadas, siempre y cuando se consigne la autenticidad de la firma del representante de la empresa, nuestra legislación limita la calidad del ente requerido a empresas y entidades públicas, admitiendo únicamente entre las empresas privadas, a los bancos y a las aseguradoras. Pero hace la excepción en el caso señalado en el artículo 894 del código judicial, según el cual en caso de que se requieran exámenes especiales se deberá acudir de



Al respecto el Dr. Fábrega<sup>157</sup> señala que hoy día no se justifica esta limitación, ya que existen gremios profesionales u organismos colegiados de carácter científico que emiten dictámenes prohiados por ellos. No obstante, es nuestra opinión, cónsona con la del Dr. Davis Echandía<sup>158</sup>, que pese a que los organismos colegiados o instituciones especializadas, emitan en su nombre algún dictamen, éste ha tenido que ser realizado por una o varias personas naturales, ya que el ente ficticio por sí mismo no tiene la capacidad humana, intelectual, para desarrollar dicha actividad.

b. Es una actividad procesal, lo que significa que se produce dentro del proceso o en diligencias previas, complementarias o posteriores. Dicha exigencia persigue el respeto al derecho de defensa, ya que las partes tienen derecho a participar de la actividad probatoria y ello solo es efectivo dentro del proceso.

c. Es una actividad calificada, esto es, la realizan personas “calificadas” en un arte, ciencia o técnica, por razón de su experiencia y conocimientos.

d. Se produce en virtud de un encargo judicial que exige un despliegue de formalidades procesales, debe ser decretado por el juez.

e. Debe recaer en datos o hechos de influencia en el proceso, no sobre cuestiones jurídicas o abstractas que no inciden en la finalidad del peritaje. Esos hechos son de carácter técnico o especial, cuya valoración o interpretación es ajena al común conocimiento de las personas.

---

<sup>157</sup> Medios de Prueba, pág.143.

<sup>158</sup> Cfr. op. cit. pág.304.

f. Es una declaración de ciencia:

El perito expone su apreciación sobre lo que percibe, por deducción o inducción de los hechos objeto de la pericia, sin pretender ningún efecto jurídico concreto con sus conceptos.

g. No se trata de la narración o relato de lo que el perito observa y percibe sino de una operación valorativa, de carácter técnico, científico o artístico.

h. Es un medio de prueba.

El dictamen pericial lleva al juez el conocimiento de la existencia, características técnicas y valoración de hechos no probados en el proceso, además de acreditar por medios idóneos las conclusiones del peritaje; elementos que le permiten conocer y verificar los hechos.

## 6. Clasificación.

a. Perito Percipiendi.

Verifica la existencia o características de los hechos técnicos. Es un medio de comprobación de los hechos.

b. Perito Deducendi.

Aplica las reglas de la experiencia a los hechos controvertidos en el proceso para formular las consiguientes deducciones respecto a datos, cuantificaciones, causas, efectos, calidades o valores.

c. Perito Científico, Técnico y Práctico.

Según la materia de su especialidad. En el caso de los peritos prácticos, se refiere a aquellos que actúan en situaciones que requieren conocimientos formados por la experiencia y que no están reglamentados en la ley.

d. Peritajes Forzosos, Potestativos y Discrecionales.

Según la ley los requiera o no.

e. Peritajes Judiciales y Prejudiciales.

Según que se produzcan en el curso del proceso o en diligencia procesal previa.

f. Peritajes Oficiosos y a Solicitud de Parte.

Según medie o no, solicitud de parte.

7. Condición Jurídica Del Perito.

De acuerdo a nuestro sistema, en tanto el peritaje es un medio de prueba, el perito constituye el órgano de la prueba, es el sujeto que porta el elemento de prueba y lo aporta al proceso<sup>159</sup>. Pero es, asimismo, un auxiliar del juez, según señala el artículo 221 C.J., en atención a la doble función que le asigna el artículo 966 C.J., al que ya hicimos referencia.

En este sentido, debe distinguirse el perito del testigo técnico, pues, a pesar de que el interrogatorio en el proceso se hace mediante una declaración jurada, eso no lo convierte en testigo técnico; al respecto hemos mencionado

algunas diferencias al hablar de la prueba de informes. Tampoco debe tenérsele como un mandatario de la parte que lo designó, pues ello desnaturaliza el peritaje que ante todo debe ser objetivo e imparcial. Menos debe asimilársele al juez, como hacen algunos juristas, pues el dictamen no es obligatorio para él, ni éste debe dejar en sus manos las funciones propias de su competencia.

#### 8. Naturaleza Jurídica Del Peritaje

Como antes hemos mencionado, algunos autores en la doctrina le niegan al peritaje la calidad de medio de prueba y estiman que el dictamen pericial es parte integrante de la actividad del juez.

Señala De Santo<sup>160</sup> que, quienes comparten esta posición, asemejan el perito al juez, significando con ello la obligatoriedad de la conclusión técnica; otros estiman que el dictamen pericial es el instrumento por el cual el perito proporciona al juez las reglas de la experiencia o el conocimiento especializado necesario para que este emita una valoración, posiciones propias de quienes le niegan el valor de medio de prueba. Para quienes sostienen este concepto, el peritaje debe recaer sobre elementos que constan en el proceso.

MUÑOZ SABATE<sup>161</sup> (P.53) la califica como una "presunción técnica o un razonamiento inferencial técnico, para la apreciación de las pruebas".

DENTI<sup>162</sup> estima que negarle el carácter de medio de prueba al peritaje significaría permitir la creación de pruebas sin oportunidad del contradictorio, por

---

<sup>159</sup> Cfr. CAFFERATA NORES, p.19.

<sup>160</sup> La Prueba pericial, pág. 53.

medio de pericias. El juez podría sustituir el peritaje mediante su investigación personal y privada, pues, se trataría de la aplicación del derecho o valoración de pruebas que aparecería en la motivación de la sentencia.

El Dr. Jorge Fábrega<sup>163</sup>, señala que de la práctica forense y la legislación patria, se infiere que el peritaje es un medio de prueba, a través del cual el perito aporta conocimientos técnicos, científicos, artísticos o prácticos para asesorar al juez y facilitarle los conocimientos necesarios para la mejor apreciación de los hechos o elementos probatorios que obran en el proceso o incluso que aporten datos relevantes al mismo.

Conforme a nuestra legislación, el peritaje es un medio de prueba, como tal está consagrado en el título correspondiente a las pruebas y se rige conforme a los principios probatorios comunes a todas.

#### 9. Fundamento Del Valor Probatorio Del Peritaje.

Igual que ocurre con el testimonio, su valor radica en la “presunción concreta” de la veracidad, honestidad del perito y la probabilidad del dictamen acertado <sup>164</sup>.

Se entiende que se trata de una persona calificada en la materia que se le somete, y se presupone de probada honorabilidad y prestigio. Asimismo, se presume que ha realizado el examen con exhaustividad, objetividad y eficiencia

---

<sup>161</sup> Op. cit. pág.53.

<sup>162</sup> Cit. por De Santo, La Prueba Pericial, pág.55.

<sup>163</sup> Medios de Prueba, pág.275.

<sup>164</sup> DAVIS ECHANDÍA, op. cit. pág.320.

y que emite sus opiniones utilizando las reglas técnicas de la experiencia, que domina y aplica a tales fines.

La credibilidad que le merezca al juez dependerá de los principios técnicos o científicos en que se funde, de su relación con el material de hecho, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica, la uniformidad o disconformidad de sus opiniones (art.980 C.J.)

Puede agregarse que, en el caso de la prueba pericial contable, también dependerá de la suficiencia y competencia de la evidencia obtenida para suministrar una base objetiva y para la emisión de su criterio <sup>165</sup>.

#### 10. Requisitos Del Dictamen Pericial.

Dadas las formalidades que involucra un proceso, se han establecido requisitos o condiciones para que determinadas actuaciones, desplegadas a petición del juez o de las partes, adquieran carácter jurídico. El peritaje para ser considerado tal, dentro de un proceso, existente jurídicamente, válido y eficaz como elemento probatorio, debe reunir ciertos requisitos. Estos requisitos son comunes a todas las legislaciones, dado que se desprenden del concepto y naturaleza mismas del peritaje, excepto en aquellos sectores que no lo admiten como medio de prueba.

##### a. Requisitos para su existencia jurídica.

1. Debe ser un acto procesal, debe nacer de una orden del juez.

De Santo<sup>166</sup> cita el ejemplo de los informes de carácter técnico, podría ser de naturaleza contable, que en un momento dado solicite una persona, ejemplo, los comerciantes o industriales, y que podrían o no ser allegados a un proceso; respecto a ellos, señala que no son propiamente un peritaje y, por tanto, no tienen el valor de tal ni son susceptibles de ratificación.

Este tipo de informes, sin embargo, pueden ser allegados al proceso, y en este caso, procedería la citación del experto, quien tendría el carácter de testigo técnico. En este sentido, su testimonio *tendrá valor en cuanto a lo percibido por él y su calificación técnica*, pero no en lo que sea un simple concepto personal sobre las causas, efectos y avalúos y demás deducciones que expongan<sup>167</sup>.

Según lo expuesto por Víctor De Santo y Davis Echadía, como acto procesal, la prueba citada en el ejemplo anterior, no se ciñe al principio de bilateralidad. Se limita a aportar al juez las técnicas de la experiencia para la valoración de las otras pruebas.

Este tipo de prueba en nuestra legislación, tal como lo concibe De Santo, constituiría una prueba de Informe (art.893 C.J.).

b. El juez debe decretar, mediante resolución o providencia, el correspondiente dictamen.

El peritaje judicial puede decretarlo el funcionario de instrucción en la etapa del sumario, en cuyo caso es totalmente válido para el plenario. En

---

<sup>165</sup> Cfr. FABREGA J., Medios de Prueba, pág.328.

<sup>166</sup> La Prueba Pericial, pág.60.

nuestra legislación el fiscal no está obligado a notificar la providencia que dispone la práctica de una prueba, aunque el sindicato tiene todo el derecho de estar al pendiente de la investigación y participar de los actos probatorios decretados de oficio o a solicitud de parte. Durante el plenario, también el juez tiene facultad de disponer su práctica, de oficio o a petición de parte, y dicha resolución debe ser notificada.

c. El dictamen debe ser personal.

Es indelegable. Si fuera delegado en otras personas, el perito se constituiría en testigo. Es importante aclarar que la calificación del perito es uno de los factores de credibilidad del dictamen.

Por otra parte, la orden del juez está dirigida a un sujeto determinado el cual lo fue, precisamente, por sus características profesionales y conocimiento de las reglas de la experiencia. Aun si el delegado fuera calificado, debe mediar la formalidad “designación” propia del proceso.

Adicionalmente, el criterio técnico expuesto en el dictamen debe nacer del perito, de su actividad intelectual basada en la observación directa de los hechos, la cual puede ser ampliada y cuestionada por el juez o las partes al momento de la presentación del dictamen. Si el perito expusiera criterios ajenos, estaría únicamente narrando y refiriendo conceptos y puntos de vista de terceros, desnaturalizando el carácter jurídico y técnico del dictamen pericial.

---

<sup>167</sup> Cfr. DAVIS ECHANDIA, pág.322.



Ello no obsta que el perito cuente con consultas a expertos que le servirían para fundamentar su criterio.

d. El dictamen debe versar sobre hechos.

No debe versar sobre cuestiones jurídicas que competen al juez. Puede versar sobre hechos futuros (daños y perjuicios), a diferencia del testimonio. Se limita a la verificación de los hechos objeto del litigio, que requiere conocimientos técnicos o científicos ajenos al conocimiento del juez, sus causas y efectos, y suministra las reglas técnicas de la experiencia de los peritos para ayudar a formar la convicción del juez y que éste los aprecie correctamente.

b. Requisitos para la validez del dictamen.

El dictamen debe existir jurídicamente, pero además debe revestir otros aspectos procesales necesarios para su validez, tales como:

1. Haber sido decretada en forma legal, entre otros, por un juez competente.

2. El perito debe ser capaz.

Se refiere a los requisitos establecidos en la ley para que un sujeto pueda ejercer el cargo de perito. Involucra aspectos relativos a la idoneidad del perito si se trata de una profesión reglamentada; debe estar excluido de las causales de impedimento; debe ser capaz jurídicamente. Además de las causales de impedimento del perito, el artículo 971 del Código Judicial panameño, señala

que los empleados públicos no pueden actuar como peritos en los casos en que el Estado sea parte o tenga interés.

3. El perito debe tomar posesión del cargo en debida forma.

Debe prestar juramento ante el juez al momento de tomar posesión. Esto tiene la finalidad de otorgarle seriedad y mayores garantías a las partes y al juez.

4. El perito debe rendir o presentar el dictamen en forma legal.

Debe estar firmado, revestido de autenticidad, aunque esta omisión puede subsanarse. Destaca De Santo<sup>168</sup> que la falta de formalidades procesales acarrea la nulidad del acto, no así el contenido del peritaje que puede ser saneado antes del fallo.

Mediante Sentencia del 24 de mayo de 1976, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia<sup>169</sup>, dentro del proceso instaurado por De Puy vs. Cia. Nacional de Seguros, S.A., manifestó lo siguiente:

“[...] La Sala no puede presumir que con la simple nota de presentación del Secretario del Tribunal se acredite que el informe visible a fojas 95 fue entregado personalmente por sus signatarios, cuando el artículo 851 y 852 del Código Judicial tienen señalado el trámite de presentación del dictamen. Y, está en lo cierto, también el recurrente, cuando acusa el fallo de que esos dictámenes periciales no pudieron ser objetados mediante repreguntas de la contraparte, por cuanto ésta no podía saber a qué hora y que día presentarían sus dictámenes los peritos, ya que en el exhorto diligenciado por el Juez comisionado, cuyas actuaciones corren visibles de fojas 85 a 97, no hay ningún edicto señalando esos términos. Por estas razones prospera este cargo, y la Sala descarta la prueba pericial como fundamento del fallo.”.

---

<sup>168</sup> La Prueba Pericial, pág.60.

<sup>169</sup> Registro Judicial mayo de 1976.

5. El acto debe ser consciente, libre de coacción, violencia, dolo, cohecho o seducción. Dichas causales lo viciarían de nulidad.

6. El perito debe realizar personalmente los estudios básicos del dictamen, no puede delegar su trabajo en terceros.

Resulta lógico que la conclusión, teniendo base en sus personales conocimientos técnicos, no pueda ser emitida sin la observación y análisis directos de los hechos. El código italiano y francés sancionan este hecho con la nulidad del peritaje.

Algunas legislaciones permiten que el perito realice consultas y obtengan apoyo en los conocimientos de terceros, pero no tiene que ver con que ese tercero valore el hecho y decida una conclusión. Algunos autores niegan incluso, la participación de esos terceros ni siquiera como apoyo o consulta, aduciendo que el dictamen se basó en datos obtenidos por terceros ajenos a la profesión del perito.

7. El perito debe utilizar medios legítimos.

Al compás de la teoría del “fruto del árbol prohibido”, si el perito utiliza datos o medios obtenidos ilícitamente, el dictamen será nulo. Ej., amenazas, fraudes o la obtención de datos mediante la fuerza.

# 11. Requisitos Para La Eficacia Probatoria Del Dictamen Pericial.

Existen ciertos elementos o requisitos que debe reunir toda prueba, entre ellas el peritaje, y que debe tomar en cuenta el juez para la apreciación o valoración de la prueba pericial.

Cuando se trate de la remisión de documentos, dictámenes, etc., por deducción se limita a los que de otra manera no puedan generarse en el proceso, sea por urgencia, inaccesibilidad de los respectivos datos, etc.

En general y cuando se trate de informes técnicos, es preciso que la técnica o ciencia de que se trate, esté directamente relacionada con el giro normal de las actividades del informante, es decir, la especialidad del ente público o privado.

Por ejemplo, si en el proceso penal se requiere conocer o apreciar algún hecho de naturaleza técnica, especializada, pertinente a la causa, y puede lograrse mediante un peritaje, en los términos que establece el código judicial para este tipo de pruebas, no procedería un *informe* ni la solicitud de un dictamen preexistente, ya que el peritaje judicial garantiza, a diferencia del informe, un efectivo contradictorio e inmediación de la prueba.

##### 5. Requisitos de Validez y Existencia Jurídica.

a. La prueba de Informe solo puede ser solicitada a determinadas entidades.

Aunque algunas legislaciones admiten la participación de empresas privadas, siempre y cuando se consigne la autenticidad de la firma del representante de la empresa, nuestra legislación limita la calidad del ente requerido a empresas y entidades públicas, admitiendo únicamente entre las empresas privadas, a los bancos y a las aseguradoras. Pero hace la excepción en el caso señalado en el artículo 894 del código judicial, según el cual en caso de que se requieran exámenes especiales se deberá acudir de

Debe ser un experto para desempeñar el cargo y si la ley exigiera título profesional para considerarlo idóneo en la materia, debe poseerlo.

Davis Echandía<sup>171</sup> agrega que la competencia del perito se refiere a la “ausencia de perturbaciones mentales, psicológicas, defectos orgánicos que puedan afectar sus percepciones y la exactitud de sus juicios y deducciones.”.

El artículo 978 del Código Judicial señala que si la profesión o especialidad estuvieren reglamentadas, los peritos deberán tener el correspondiente título o certificado de idoneidad, en la profesión, ciencia, arte o actividad técnica especializada a que pertenezcan las cuestiones sobre las cuales deban dictaminar.

Ello incide en la confianza del juez en el juicio emitido. La calidad del razonamiento, del criterio técnico, la profesionalidad manifiesta en la exposición y deducciones influyen en la fuerza probatoria del dictamen.

Sobre el particular, existe jurisprudencia argentina interesante, citada por Víctor De Santo<sup>172</sup>, entre las que exponemos la siguiente:

"Si no se pudiese contar con especialistas titulados, la justicia no puede detener ni renunciar al auxilio “de quienes son públicamente reconocidos como idóneos cuando ese auxilio le es indispensable, so pretexto de no ajustarse a una reglamentación dictada para la generalidad de los casos”.

---

<sup>171</sup> Op. cit. pág.333.

<sup>172</sup> La Prueba Pericial, pág.103.

”La circunstancia de que el perito ejerza labores vinculadas al Poder Judicial es suficiente para inhabilitarlo como perito de la justicia nacional, sea de oficio o a petición de parte.”

d. El perito debe ser imparcial.

Se espera del perito una actuación objetiva y profesional, y para efectos de tal interés, la ley ha establecido causales de impedimento y consiguiente recusación (art.979, 760).

El perito está sujeto a tacha y recusación por razones de amistad o enemistad con las partes, relaciones familiares, incluso de su cónyuge con algunas de las partes, relaciones económicas, laborales o jurídicas con alguna de las partes, interés económico o de cualquier índole en el resultado del proceso, haber dictaminado anteriormente respecto de los hechos que dieron origen al proceso.

Si, verificado el dictamen, el juez observare cualquier causa de imparcialidad o falta de honestidad, debe estimar por la calidad del dictamen y en conjunto con el resto del caudal probatorio hasta qué punto le acordará fuerza probatoria.

Sin embargo, cualquier toma de posición frente al litigio que pueda deducirse del dictamen, descalifica su trabajo profesional y constituye una extralimitación de sus funciones que, a nuestro parecer, debe anular el dictamen.

En la práctica forense, es raro que el perito no favorezca a la parte que lo ha designado; y hasta es comprensible que la parte designe un perito que

comparta su posición. Pero, es esta una buena razón para que el Juez sea lo más objetivo y crítico posible en la valoración del dictamen y designe, a su vez, peritos por parte del tribunal.

e. El dictamen debe estar debidamente fundamentado.

Ningún dictamen serio puede estar elaborado con base en abstracciones o puras opiniones. Considerando que es una prueba que debe proporcionar al juez suficientes elementos para valorar hechos trascendentales en el proceso penal, debe estar fundamentado en bases sólidas, producto de la observación, del análisis y de la consecuente aplicación de las reglas técnicas cuya especialidad reviste al perito. Es así, que el peritaje debe ser capaz de soportar comprobación, de ser refutado, ya que de su solidez depende su eficacia probatoria.

f. Las conclusiones del dictamen deben ser claras, firmes, y consecuencia lógica de sus fundamentos.

Para que sean convincentes al juez, es preciso que exista una ilación perfecta desde la exposición de los hechos y circunstancias que le sirven de fundamento hasta el resultado final, de modo que el juez pueda seguir su redacción y análisis y deducir las mismas conclusiones de manera lógica.

g. El análisis técnico debe ser claro y sus resultados concretos, concordantes y firmes para que sean susceptibles de credibilidad.

h. Las conclusiones del dictamen deben ser convincentes y no aparecer como improbables, absurdas o imposibles.

Deben ser cónsonas con la crítica lógica y las reglas de la experiencia. El Juez puede rechazar las pruebas por considerarlas insuficientes o absurdas, con apego a las normas de la sana crítica. La falta de coherencia o realismo en el dictamen le resta fuerza probatoria.

i. El dictamen no debe ser desvirtuado por otras pruebas.

La sana crítica limita la discrecionalidad del juez, ya que para objetar o rechazar un dictamen debe tener fundadas razones. En este sentido, el juez debe valorar el peritaje en conjunto con el resto del caudal probatorio. Si las partes aportan elementos de peso que valorados en conjunto con el dictamen, restan a éste fuerza probatoria, entonces el juez debe restarle la fuerza vinculante al dictamen.

j. El perito no debe haberse retractado.

Si el perito corrige o adiciona su dictamen, el juez debe valorar ambos documentos de manera crítica, a fin de determinar si los cambios afectan su credibilidad. Asimismo, puede rechazar el primero si estima que el segundo es más completo y fundamentado.

k. El dictamen debe ser rendido oportunamente.

Los peritos deberán rendir su dictamen el día y hora señalados por el juez como plazo para su entrega. Tal obligación tiene como finalidad la de respetar el derecho de las partes a repreguntar y examinar a los peritos (art.974).

Si bien, el juez puede fijar nueva fecha para la práctica de un peritaje cuando este no se hubiere practicado en el tiempo estipulado, si la entrega del



dictamen se hiciera fuera del tiempo establecido, sin conocimiento de las partes, el dictamen queda excluido como fundamento de la resolución final.<sup>173</sup>

l. Debe haberse dado traslado del dictamen a las partes.

Davis Echandía<sup>174</sup> opina que si el dictamen tuviera el fin exclusivo de servir al juez para la correcta interpretación y valoración de las pruebas que requieren conocimientos técnicos y científicos, no sería propiamente una prueba y hasta estaría de más, pues, el juez podría buscar asesoramiento fuera del proceso, estudiar y referirse a textos especializados. En cambio, como todo elemento probatorio, debe someterse a los principios que rigen la actividad probatoria, como es la bilateralidad. Las partes deben tener la posibilidad de participar en su producción, recibiendo traslado de la orden del juez y sugiriendo ampliación del objeto del dictamen o aportando material para él. Pueden tachar o impugnar al perito. Tienen derecho a discutir el dictamen, refutarlo, confrontarlo y cuestionar a los peritos personalmente o por medio de expertos (perito contralor). Un peritaje incorporado al proceso sin conocimiento y participación de las partes, debe carecer absolutamente de fuerza probatoria. El derecho de defensa resulta lesionado con la aceptación de un dictamen realizado inoída parte.

m. El dictamen debe circunscribirse a los puntos planteados.

Carece de fuerza probatoria respecto de hechos o actos citados en el dictamen que no le incumben ni incumbe su especialidad. No le es dado, por

---

<sup>173</sup> Cfr. Sentencia de 24 de mayo de 1976, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Registro Judicial mayo de 1976.

ejemplo, inferir responsabilidades, transcribir o citar escritos o afirmaciones de las partes, pues es ajeno al objeto de la pericia.

De Santo<sup>175</sup> cita una interesante jurisprudencia argentina que dice lo siguiente:

“La pericia pierde eficacia cuando el experto (en el caso, contador público) se extralimita y se desvía de su función de perito, al fundar su dictamen en consideraciones de orden sociológico, jurídico, ético, económico y político; se expide sobre la validez de actos jurídicos y del móvil de los mismos; transcribe escritos de una de las partes ajenos a la peritación; incorpora al dictamen materiales extraños al pleito; y califican la conducta de los litigantes en el aspecto moral.”

n. Los peritos no deben haber violado la reserva legal o el secreto profesional que ampare los documentos que sirvieron de sustento a su dictamen. Salvo exención legal expresa, la prueba deviene ilícita. Un documento fundado en una prueba ilícita, no puede estimarse lícito, en el caso concreto, ha infringido el ordenamiento jurídico.

Jurisprudencia Panameña.

En sentencia de 23 de febrero de 1995, la Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, con motivo del recurso de casación interpuesto por Peat Marwick, Mitchell & Co., en el proceso sumario por reclamo de perjuicio por diligencia exhibitoria, seguido contra Javier Romero,<sup>176</sup> acogió el criterio de que son básicos para la valoración probatoria de un peritaje, requisitos tales como

---

<sup>174</sup> Op. cit. tomo II, pág.344.

<sup>175</sup> La Prueba Pericial, pág.86.

<sup>176</sup> Cfr. Jurisprudencia, año 4, vol.2, cit. por FABREGA J., en Medios de Prueba, p.312.

que el dictamen esté debidamente fundado, que las conclusiones del dictamen sean claras, firmes y consecuencia lógica de sus fundamentos, que las conclusiones sean convincentes y no parezcan improbables, absurdas o imposibles y que no existan otras pruebas que desvirtúen el dictamen o lo hagan dudoso o incierto; determinando que, al no reunir tales requisitos, el peritaje practicado en el proceso no podría tener fuerza probatoria al tenor de lo dispuesto en el artículo 967 (980) del Código Judicial, que dispone que el juez debe considerar los principios científicos en que se funda el dictamen, la relación con el material de hecho, la concordancia de los peritos y la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica.

Asimismo, en Sentencia de 16 de noviembre de 1948, el Primer Tribunal Superior<sup>177</sup>, expresó que “dos dictámenes periciales diametralmente opuestos y contradictorios llevan al ánimo del juzgador imparcial la perplejidad y la duda. Y esta incertidumbre judicial tiene que favorecer, como es sabido, a la parte demandada, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 687 y 346 del Código Judicial.”

## 12. Procedencia De La Prueba Pericial.

Un sector de la doctrina considera que si el juez tiene la formación requerida para la apreciación de determinado hecho, no está obligado a ordenar un peritaje, incluso, puede rechazar la petición que en este sentido hagan las

---

<sup>177</sup> Cfr. Sentencia, noviembre de 1948, Ordinario Agudelo vs. Endara Riba, S.A., tomo II de 1948, P.T.S., cit por FABREGA J., en Medios de Prueba, p.313.

partes, si estima que posee los conocimientos necesarios para la apreciación de los hechos. Es el caso de jueces que además son contadores o ingenieros, por ejemplo.

Carnelutti<sup>178</sup> aunque no desecha la necesidad del peritaje, apoya esta postura admitiendo que el juez puede prescindir del peritaje si dispone de la preparación técnica para utilizar, por sí mismo, las reglas técnicas de la experiencia.

Otro sector de la doctrina sostiene que siempre que existan en el proceso elementos de carácter técnico o especializado, que requieran conocimientos que no forman parte de la cultura general o de la ordinaria formación exigida a los jueces, deben realizarse las pericias; para aquellos que la admiten como medio de prueba, resulta vital que el juez admita el peritaje solicitado por las partes, siempre que sea conducente y procedente según la reglamentación establecida para cualquier tipo de prueba, por respeto al principio del derecho de defensa.

La mayoría de quienes sostienen este argumento estiman que la sociedad tiene derecho a conocer y controlar mediante su opinión, las decisiones emitidas por el juez, sobre la existencia y naturaleza de los hechos, y nos parece que muy especialmente en el caso de procesos penales, pues se trata de una función de orden público. Es esta la posición de Framarino de Malatesta<sup>179</sup>.

---

<sup>178</sup> Cit. por DAVIS ECHANDIA, op. cit. pág.296.

<sup>179</sup> Cit. por ECHANDIA, pág. 294.

Posición similar han adoptado Leone<sup>180</sup>, Franchie<sup>181</sup>, De Santo <sup>182</sup> y Jorge Fábrega<sup>183</sup>.

De Santo<sup>184</sup> estima aconsejable ese auxilio calificado para una mejor seguridad y una mayor confianza social en la certeza de la resolución judicial que finalmente se adopte.

El Dr. Fábrega<sup>185</sup> considera que sería una injustificada y arbitraria limitación que tiene la parte al derecho a la prueba el que el Juez deniegue invocando en el argumento que no es procedente dado que el Juez se considera capacitado para apreciar los hechos.

Florian<sup>186</sup> acoge la misma postura, haciendo la salvedad de que nada obsta a que el juez practique ciertas diligencias que exigen conocimientos técnicos que formen parte de su patrimonio cultural, siempre que sean conocimientos técnicos elementales que formen parte de la cultura ordinaria de los Magistrados.

Estos autores coinciden en que los conocimientos técnicos, científicos, artísticos o prácticos que posea el juez, deben ser utilizados para valorar con mayor aptitud los dictámenes del perito.

Según el contenido del artículo 966 del Código Judicial, el peritaje es procedente, cuando para la apreciación de los hechos o de determinados

---

<sup>180</sup> IBIDEM.

<sup>181</sup> IBIDEM.

<sup>182</sup> La Prueba Pericial, pág.29.

<sup>183</sup> Medios de Prueba, pág.274.

<sup>184</sup> IBIDEM.

<sup>185</sup> Medios de Prueba, pág.274.

hechos, se requieran conocimientos técnicos, científicos, artísticos o prácticos, ajenos al conocimiento del común de las personas y naturalmente ajenos al Derecho.

Agrega la norma que el juez, aunque no lo pidan las partes, puede hacerse asistir por uno o más peritos cuando no esté en condiciones de apreciar por sí mismo los puntos de la diligencia, cuestión, acto o litigio.

En principio, el juez debe ordenar la pericia para la apreciación de hechos que requieren conocimientos especializados, si la solicitud proviene de las partes del proceso, y si éstas no lo pidieran, puede disponerlo de oficio. Conforme al texto de la citada norma y atendiendo a los principios que regulan el proceso penal, nuestra legislación se inclina por la admisión de la pericia cuando para la valoración de los hechos se requieran conocimientos especiales.

Por otra parte, la solicitud debe contener el punto o puntos sobre los cuales debe versar el peritaje; aunque, según el artículo 967, aun cuando no contenga los requisitos exigidos, si el juez lo estima necesario, puede admitirlo, previa notificación a las partes.

Existe **jurisprudencia argentina** interesante, citada por Víctor De Santo<sup>187</sup>, entre las que exponemos la siguiente:

Respecto a la idoneidad del perito:

“Si no se pudiese contar con especialistas titulados, la justicia no puede detener ni renunciar al auxilio “de quienes son públicamente reconocidos como idóneos

---

<sup>186</sup> Cit. por DAVIS ECHANDÍA, op. cit. pág. 295.

<sup>187</sup> La Prueba Pericial, pág.103.

cuando ese auxilio le es indispensable, so pretexto de no ajustarse a una reglamentación dictada para la generalidad de los casos”.

”La circunstancia de que el perito ejerza labores vinculadas al Poder Judicial es suficiente para inhabilitarlo como perito de la justicia nacional, sea de oficio o a petición de parte.”

”Si se designó a una persona sin título y se consintió tal circunstancia implícitamente, al pedirse explicaciones, o no se recusó oportunamente, entonces el peritaje es válido.”

### 13. Derechos, Deberes y Responsabilidad del Perito.

El cargo de perito es de obligatoria aceptación, pero puede ser reemplazado cuando concurran las causales de impedimento, recusación o inhabilidad. Pero, cuando el perito acepta el cargo, bajo juramento de ejercerlo profesional, fiel y oportunamente, asume, entonces, ciertos deberes y responsabilidades, como derechos, en el ejercicio del cargo.

#### a. Deberes.

El principal deber del perito es cumplir fiel y puntualmente el cargo asumido bajo juramento. Los deberes del perito, conforme lo disponen los artículos 972, 973 y 974 del Código Judicial, son los siguientes: tomar posesión del cargo ante el juez, bajo juramento de no divulgar su dictamen; desempeñar el cargo a conciencia; ser imparciales en su labor; estudiar personalmente la

materia del dictamen; rendir el dictamen oportunamente, en forma clara y precisa; comparecer a contestar las preguntas que hagan el juez y las partes al momento de la entrega del dictamen o cuando lo disponga el juez.

La reserva del dictamen pericial es también una obligación del perito, quien debe mantener la confidencialidad del dictamen antes de presentarlo al proceso. Y, a juicio de algunos juristas, esa confidencialidad debe persistir cuando el dictamen afecte la intimidad de alguna de las partes, salvo por autorización expresa de la parte afectada o del juez.

b. Derechos.

Todo perito tiene derecho a percibir una remuneración por su trabajo, la cual será fijada por él, en atención a la complejidad de la labor asignada. También tienen derecho al pago de los viáticos y gastos necesarios que requiera la misión encomendada, como alojamiento, comida, etcétera.

En cuanto a los honorarios de los peritos, señala el artículo 977 del Código Judicial, que los mismos serán aprobados por el juez y pagados por la parte que lo haya presentado, dentro de los seis días siguientes a la rendición del informe respectivo.

Y, el artículo 1055, señala:

“A las personas que intervengan en los procesos como peritos, sin ser servidores públicos obligados a hacerlo por razón de su empleo, se les pagarán los honorarios que equitativamente fije el juez según la naturaleza del negocio, la importancia del dictamen, las dificultades, el tiempo de duración del trabajo y las demás circunstancias que sea necesario considerar para la fijación de los honorarios.



Los peritos que intervengan en los procesos de sucesión tendrán derecho a percibir honorarios conforme se establece en el Código Fiscal.”

c. Responsabilidad Del Perito.

1. Responsabilidad Penal.

Los peritos están sujetos a sanción penal en los casos previstos en los artículos 355 y 358 del Código Penal.

El artículo 355 establece:

“El testigo, perito, interprete o traductor, que ante la autoridad competente afirme una falsedad o niegue o calle la verdad, en todo o en parte de su deposición, dictamen, interpretación traducción, será sancionado con prisión de 8 a 20 meses.

Si el hecho punible fuere cometido en una causa criminal en perjuicio del inculpado, la prisión será de 1 a 3 años.

Si el acto ha sido causa de una sentencia condenatoria a prisión, la sanción será de 2 a 5 años de prisión.

Las sanciones precedentes se aumentaran en una tercio si el hecho punible se comete mediante soborno.”

Por su parte, el artículo 358 establece lo siguiente:

“El que ofrezca o prometa dinero o cualquier otro beneficio a un testigo, perito, intérprete o traductor, con el fin de inducirlo a dar una deposición, dictamen, interpretación o traducción falsos, aun cuando la oferta o promesa no sea aceptada, o siéndolo, la falsedad no fuere cometida, será sancionado con prisión de 6 a 15 meses.”

2. Responsabilidad Civil.

Cuando en el desempeño del cargo encomendado, medie culpa o dolo de parte del perito, será responsable por los daños y perjuicios que ocasione a las partes.

Señala el Dr. Fábrega<sup>188</sup>, que esta responsabilidad civil tiene fundamento en los principios generales en materia contractual, cuando el perito es designado por una de las partes y respecto a ésta, o extracontractual, cuando es designado por el juez.

#### 14. Valoración.

##### a. Criterios De Valoración Del Peritaje.

El artículo 980 del Código Judicial, señala que la fuerza del dictamen pericial será estimada por el juez teniendo en consideración los principios científicos en que se funde, la relación con el material de hecho, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica, la competencia de los peritos, uniformidad o disconformidad de sus opiniones y demás pruebas y otros elementos de convicción que ofrezca el proceso.

Esto es, para que un peritaje tenga fuerza probatoria, es preciso que el dictamen pericial reúna las condiciones necesarias para la existencia, validez jurídica y fuerza probatoria y que el perito reúna las condiciones o requisitos establecidos por la ley a su persona, esto es, idoneidad, competencia, capacidad, etc. Y, además, que exista objetividad, concordancia y consistencia de sus conclusiones demostradas en el período de repreguntas del opositor.

El peritaje no es de por sí plena prueba, como apunta Jorge Fábrega<sup>189</sup>, su valoración corresponde al juez conforme a los criterios de la sana crítica.

---

<sup>188</sup> Medios de Prueba, pág.322.

<sup>189</sup> Medios de Prueba, pág.313.

El juez debe interpretar la prueba, esto es, determinar cuál es la conclusión a la que llega el dictamen; y luego valorarla, determinar su credibilidad, lo que importa un examen de su forma y contenido, la credibilidad del perito, la logicidad de su razonamiento, etcétera.

Como antes se expresó, por tratarse de una materia técnica, el juez o las partes que la impugnan, deben sustentar las razones para desestimarlas. Si fuera el caso que el juez posee la preparación técnica, científica o práctica en la materia, señala el Dr. Fábrega<sup>190</sup> en consonancia con nuestra legislación, el juez debe decretar y practicar prueba de oficio para que a través del contradictorio pueda fundar su fallo en pruebas aportadas por ese medio y no sólo en su conocimiento privado, pudiendo incluso participar activamente en el interrogatorio de los peritos.

El Primer Tribunal Superior de Justicia, en sentencia de 21 de noviembre de 1995<sup>191</sup> manifestó lo siguiente:

“La exposición de los peritos no es de por sí sola plena prueba, según el artículo 854 del Código Judicial. Pero cuando las razones parecen plausibles; cuando la parte contraria no adujo peritos que desvirtúen o se aparten del demandante; cuando de autos no existe otra prueba que señale resultados distintos; en fin: cuando la pericia es uniforme, explicada y debidamente fundada, carece el Tribunal de motivo para prescindir de ella arbitrariamente.”

En sentencia de 23 de octubre de 1950<sup>192</sup>, señaló:

---

<sup>190</sup> IBIDEM.

<sup>191</sup> Cfr. Sentencia de Nov. 21 de 1995, Ordianrio Mora Noli vs. Municipio de Panamá, tomo II de 1995, pág.203, cita por FABREGA, Medio ssde Prueba pág.314.

“El juez está obligado a un examen minucioso de las circunstancias del perito y de las razones que expongan para las conclusiones de su experticia. El artículo 854 del Código Judicial, que le da amplio margen de apreciación, explica que la exposición de los peritos no es de por sí plena prueba, ya que ella debe ser apreciada al fallar en definitiva, teniendo en consideración las razones en que fundan su dictamen los peritos y las demás pruebas que figuran en el expediente; y porque es al tribunal al que corresponde en definitiva hacer la apreciación o avalúo de los hechos o cosas que deben ser apreciados o estimados para decidir la controversia”.

a. Control De Valoración.

El Dr. Jorge Fábrega<sup>193</sup>, en una análisis de la ley y la jurisprudencia nacional, explica los medios de control de valoración del peritaje. En este sentido, señala que puede ser controlada por las partes, por el juez y las partes, por el tribunal de segunda instancia y por medio de casación, como se explica a continuación.

1. Las partes controlan la valoración del dictamen mediante el contradictorio, el cual se ejerce mediante las solicitudes de ampliación del dictamen, recusación de los peritos, repreguntas, designación de peritos propios y asesores expertos que orientan a las partes.
2. Asimismo, mediante las aclaraciones o adiciones que pueden ser solicitadas por el juez o las partes.

---

<sup>192</sup>Cfr. Sentencia de 23 de octubre de 1950. Ordinario Alvarez vs. Salas de León, tomo II de 1950, P.T.S., cita por FABREGA, Medios de Prueba, pág.314.

<sup>193</sup> Medios de Prueba, pág.316.

3. El juez de segunda instancia tiene igual potestad de valoración. Dice el Dr. Fábrega<sup>194</sup>, que más que controlar la prueba se subroga en su apreciación.

En Sentencia de 10 de julio de 1947, la Corte Suprema de Justicia<sup>195</sup> manifestó:

“La apreciación de la prueba pericial no es potestad privativa del Juez de 1ª instancia, sino que corresponde en igual grado al de 2ª, por la naturaleza del proceso judicial, cuyas dos etapas se enlazan a través del recurso de apelación para formar la unidad de los juicios civiles o criminales, pues, ni la letra ni el espíritu del art. 854 del C.J. excluyen la prueba pericial y su apreciación del enjuiciamiento de materias propio de la 2ª instancia.”

Es importante destacar que los fundamentos de valoración del juez de primera instancia deben ser considerados por el de segunda.

4. En determinadas situaciones puede ejercerse el control de valoración a través del tribunal de casación. Tal sucede en casos como los siguientes:

- a. Cuando el fallo pasa por alto un peritaje, afectando con ello la parte resolutive;
- b. Cuando injustificadamente el juez desestima el valor de un peritaje;
- c. Cuando le reconoce valor a un peritaje rendido en contravención a la Ley;
- d. Cuando el fallo no toma en cuenta los elementos críticos a que se refiere la ley.

Al respecto, la Corte, en sentencia de 12 de mayo de 1972<sup>196</sup>, expresó que no existe disposición que sustraiga de la discusión en casación la apreciación

---

<sup>194</sup> IBIDEM.

<sup>195</sup> Cfr. Registro Judicial N°7 de 1947.

<sup>196</sup> Cfr. Registro Judicial N°13, pág.123.

del informe pericial, que es un medio de prueba susceptible de ser mal apreciado.

15. Trámite Del Peritaje.

a. Proposición.

El perito puede ser designado por el Juez a petición de parte o de oficio. En ambos casos, la prueba debe ser procedente, el escrito debe contener los puntos sobre los que ha de versar el dictamen y designar al perito (art.967 C.J.).

Si la parte no designa el perito y el juez cree necesaria su práctica, puede designarlo, previa notificación a las partes. Dentro del término del traslado, la contraparte puede formular su cuestionario, designar peritos o adherirse a los ya nombrados (art.967).

Las partes, desde el auto que dispone el peritaje hasta la toma de posesión de los peritos puede solicitar la ampliación del objeto del peritaje (art. 968).

En todo caso el Juez debe designar uno o varios peritos, los que participarán con las mismas facultades y deberes que los designados por las partes (953 C.J.) y las partes pueden designar hasta dos peritos <sup>197</sup>.

Con base en la solicitud el juez determinará la procedencia de la prueba y de aceptarla, concretará los puntos sobre los que recaerá el peritaje (art.968).

---

<sup>197</sup> Cfr. Fallo de la Corte Suprema de Justicia, de 18 de septiembre de 1992.

Cuando el juez decida de oficio la práctica de una prueba pericial, formulará en el mismo auto el cuestionario que deba ser absuelto por el perito (art.963 C.J.).

b. Designación Del Perito.

Cada parte puede designar hasta dos peritos, pero cuando solo designara uno y este no concurriere a la diligencia, será reemplazado por quien lo propuso dentro de las veinticuatro horas siguientes si hubiere tiempo suficiente para ello. Si habiendo nombrado el perito, la parte advirtiere que éste no asistirá a la diligencia, puede sustituirlo, por una vez. (art.969)

El perito puede ser designado por el juez, cuando la parte no lo haya hecho en su escrito y lo considere necesario; también lo reemplazará cuando el perito hubiere sido separado en virtud de tacha o manifestare algún impedimento (art.970).

Surtido el trámite, el perito debe comparecer al tribunal el día indicado para la práctica de la diligencia, debe tomar posesión de su cargo bajo juramento de no divulgar su dictamen y desempeñar el cargo a conciencia, manteniendo una imparcialidad completa (art.972).

c. Facultades Del Perito.

El perito puede solicitar al Juez, si lo cree necesario, que extienda el plazo señalado para realizar su labor y presentar el dictamen; también puede hacerlo después de realizada la inspección judicial, debiendo el juez notificar a las partes (art.972 y 957 C.J.).

Los peritos están autorizados para solicitar aclaraciones de las partes, requerirles informes, visitar lugares, examinar bienes muebles o inmuebles, ejecutar calcos, planos, relieves y realizar toda clase de experimentos que estimen conveniente para el desempeño de sus funciones (art.973).

Previo requerimiento del juez a la institución respectiva, pueden accesar registros o documentos públicos. Asimismo, pueden hacer constar en su dictamen, información que consideren útil y que hubieren recibido de terceros; si el juez lo estimare necesario, recibirá los testimonios de aquellos.

Asimismo, pueden solicitar a las partes cualquier dato, objeto, o acceso a lugares que consideren necesarios para el desempeño de su encargo. Cualquier obstáculo que la parte imponga, será motivo de multa y de indicio en su contra, de acuerdo a las circunstancias.

#### d. Presentación del Dictamen

Los peritos deben rendir su dictamen en forma clara y precisa dentro del término establecido. Podrán ser examinados y repreguntados, mediante declaración testimonial, por el juez y las partes o expertos designados por éstas (art.974).

El examen de los peritos se hará al momento de la presentación del dictamen, a menos que medie solicitud de parte y el juez fije nueva fecha para la diligencia, lo que deberá decidir de inmediato. Dicha práctica deberá hacerse dentro de los tres días siguientes a la solicitud, aun cuando el término probatorio



estuviere vencido, caso en el cual se entenderá extendido y, vencido el mismo, se procederá a alegar, según indiquen las normas pertinentes.

El juez tiene la facultad de solicitar que se repita o amplíe la prueba y que los peritos rindan informes adicionales.

16. Dictámenes Especiales.

a. En la legislación Panameña.

El artículo 981 del Código Judicial, confiere facultad al juez para solicitar ciertas clases de dictámenes especiales. Entre otros, se refiere a la ejecución de planos, reproducciones fotográficas, cinematográficas y otras similares de carácter técnico; exámenes científicos hematológicos, bacteriológicos o de identificación de ADN, entre otros; la reconstrucción de hechos; y, la entrega de informes o dictámenes técnicos o científicos.

Respecto al último renglón, el numeral 4º del artículo 981C.J., señala que el juez puede solicitar informes o dictámenes a academias, corporaciones, institutos, colegios, cámaras, laboratorios o entidades públicas o privadas de carácter científico, técnico o artístico, cuando el asunto requiere operaciones o conocimientos de alta especialización y a pedido de las entidades privadas se fijará la retribución que les corresponda percibir. Agrega que si el juez lo estima conveniente, ordenará a la parte o partes que deben correr con dicha retribución que las consignen en el tribunal por adelantado.

Los informes a que se refiere la norma, no obstante, son diferentes a los informes referidos en el artículo 893 C.J., ya que no son preexistentes,

necesariamente, y de ser informes técnicos se refiere a asuntos que requieren conocimientos especializados, pero que no necesariamente es parte del giro diario de las funciones de la entidad pública. Por ejemplo, solicitar a la Universidad Tecnológica, Departamento de Ingeniería Mecánica, un informe respecto a sucesos que se cuestionan en el proceso, que no son parte del giro normal de las funciones del Departamento pero requieren la misma preparación técnica.

Señala el Dr. Fábrega<sup>198</sup> que la norma se refiere a peritajes colegiados, para los que rigen las normas sobre peritajes, con el inconveniente de que las recusaciones se hacen difíciles y no se establece si la entidad está obligada a rendir el dictamen.

En la práctica, los jueces suelen solicitar informes o dictámenes de carácter técnico, condición que se otorga a la materia contable, a entidades públicas especializadas, como la Contraloría General de la República. Es el caso de procesos relacionados con delitos económicos.

Se plantean, sin embargo, ciertas dudas, respecto a la idoneidad para la elaboración del dictamen. Si el dictamen está estrictamente regulado por las normas de peritaje de nuestro código judicial y los principios que rigen este tipo de prueba en la doctrina y la jurisprudencia, cabe deducir que la idoneidad debe exigirse a los sujetos que hicieron el dictamen y no a su superior o representante de la entidad. Por una parte, porque la percepción directa de los hechos corresponde, naturalmente, a quien hace la inspección; la valoración, la

deducción o inducción nacen de los hechos percibidos y conocimientos técnicos contenidos en la persona que efectúa el peritaje; y, la conclusión, u opinión técnica surge de la actividad valorativa del perito.

Por otra parte, la credibilidad del dictamen es producto, entre otros, de la calificación de quien ejerce el encargo, que en principio, se supone que es quien la firma, y para evitar tal confusión es por lo que se prohíbe la delegación de funciones, de modo que sea el perito quien realice la labor y la suscriba. En el caso de las pericias gremiales, el ente o corporación técnica o científica prohija el respectivo dictamen emitido por su personal profesional; pero, el peritaje es emitido necesariamente por una o varias personas naturales. En el proceso penal es el perito quien debe sujetarse a las preguntas y repreguntas del juez y los apoderados o expertos respecto a lo percibido, comprobado, valorado o actuado. De manera que, por su naturaleza, el dictamen debe ser firmado tanto por quienes lo realizaron materialmente (perito) como por quien los designó para realizarlos en atención a una orden judicial (titular de la institución), debiendo los peritos, por tanto, ser capaces e idóneos para la labor encomendada.

b. El Caso De La Pericia Judicial Contable.

En el caso de la prueba pericial contable, según establece la Ley 57 del 1 de septiembre de 1978, por la cual se reglamenta la profesión de contador público autorizado, para realizar los actos descritos en el artículo 1º, relacionados con actos de la profesión destinados a dar fe pública, es requisito

---

<sup>198</sup> Medios de Prueba, pág.327.

la obtención del título de Contador Público Autorizado. Entre dichos actos, se destacan los contenidos en el literal e) de dicha norma, a saber:

“e) Los **peritajes** fiscales, **judiciales**, administrativos y de cualquiera otra naturaleza sobre transacciones o negocios que contengan registro de índole financiero y contable.”

La prueba pericial contable, recae sobre datos pasados, libros, cheques, facturas y el perito debe dictaminar sobre las causas y efectos, deducidos de dicha documentación, al momento de su ocurrencia y no al momento de su examen. Esto es, descansa en pruebas preconstituidas, anteriores al proceso, que sirven para dilucidar los hechos controvertidos.

Por otra parte, el ya mencionado artículo 978 del código judicial, expresa que si la profesión o especialidad estuvieren reglamentadas, los peritos deberán tener el correspondiente título o certificado de idoneidad, en la profesión, ciencia arte o actividad técnica especializada a que pertenezcan las cuestiones sobre las cuales deban dictaminar. Y, tal como se deduce de nuestro examen, la actividad de “auditar” está reglamentada en el artículo 1º de la Ley 57 de 1978.

De manera que, en casos de peritajes que recaigan sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiero y contable, el perito debe ser Contador Público Autorizado, para ser considerado idóneo y para que el peritaje sea existente, válido y eficaz, jurídicamente. Un dictamen que no reúne tales requisitos no puede ser tenido como tal en el proceso ni el juez puede asignarle tal valor, sin perjuicio de que ante la concordancia y

consistencia de su contenido, pueda servir al juez como argumentaciones, referencias o punto de partida para la práctica de otras pruebas.

Para su apreciación, el juez debe evaluar las reglas o principios sobre los cuales el perito basó su criterio; ya que en materia de contabilidad gubernamental como de empresas privadas, existen principios que rigen la actividad del auditor y del contador; entre otros, debe tomar en cuenta la obtención de evidencia suficiente y competente. Dicha evidencia es el material de apoyo del juez, para la respectiva determinación de la eficacia probatoria del peritaje contable.

Sobre el particular, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos Autorizados<sup>199</sup> ha expresado criterios que son aceptados y puestos en práctica por los contadores de nuestro país, por constituir principios básicos, generales, de la materia, estos son:

- “Obtención de evidencia suficiente y competente.** Mediante los procedimientos de auditoría el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva y para la emisión de su opinión:
1. La evidencia será suficiente cuando, ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido en la cantidad indispensable para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar, dentro de un universo de criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.
  2. La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.
  3. La reunión de estos elementos: evidencia suficiente (característica cuantitativa) y evidencia competente (características cualitativas)

---

<sup>199</sup> cit. por J. Fábrega. Medios de Prueba, p.328.

proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base en su examen.”

No se trata de que el juez se prepare técnicamente, sino de que evalúe de forma crítica los informes, que tenga la capacidad de valorar sus conclusiones en lugar de aceptarlas ciegamente como si por sí mismas constituyeran prueba plena y concluyente.

c. El Informe Técnico y el Dictamen Pericial.

En la doctrina se distingue entre ambos tipos de documentos. Hernando Davis Echandía<sup>200</sup>, entre otros estudiosos, analiza el informe técnico en la parte correspondiente a la prueba testimonial; los distingue, entre otras cosas por lo siguiente:

1. El testigo técnico narra lo que percibió gracias a sus conocimientos técnicos, dándole las calificaciones técnicas o científicas que corresponden, pero no puede emitir concepto directamente sobre las causas y los efectos de lo que observó, ni sobre avalúos, basado en deducciones técnicas, porque entonces invade el terreno exclusivo de los peritos. Destaca fundamentalmente que el informe técnico se emite mediante deducciones técnicas y no directamente sobre los hechos que incumben al proceso.
2. No se concibe una peritación espontánea, pero un informe técnico puede ser elaborado fuera del proceso e incorporado mediante el testimonio técnico que es susceptible de ratificación.

3. Si bien ambos (perito y testigo técnico) emiten una declaración de ciencia, el perito expone lo que sabe por percepción y por deducción o inducción, de los hechos sobre los cuales versa su dictamen; el testimonio técnico, tiene por objeto el conocimiento que el testigo posee de los hechos que existen en el momento de declarar o que existieron antes, al paso que el perito conceptúa también sobre las causas y los efectos de tales hecho, y sobre lo que sabe de hechos futuros, en virtud de sus deducciones técnicas o científicas.
4. El testigo técnico generalmente ha adquirido su conocimiento antes de ser llamado como testigo, al paso que el segundo puede desconocer los hechos cuando se le otorgó el encargo, ya que es suficiente que tenga la experiencia técnica, artística o científica, necesaria para adelantar su investigación y su estudio.

No obstante la diferencias que menciona, Davis Echandía reconoce que el testimonio técnico es conducente para establecer las causas o los efectos del hecho, si aquella o estos fueron percibidos directamente por los declarantes.

Lo anotado respecto al los informes técnicos en el capítulo anterior y respecto al dictamen pericial en el presente, permite identificar ambos documentos, marcando una diferencia, fundamentalmente, en lo que concierne a la determinación de causa y efecto sobre el hecho específico objeto de examen.

---

<sup>200</sup> Op. cit. t.II, p.293.

## E. NATURALEZA Y VALORACIÓN DEL INFORME DE AUDITORIA.

En este aparte vamos a referirnos al informe de auditoría, tanto oficial como privado y fundamentalmente al informe de auditoría forense o de fraude. El informe de auditoría financiera y el informe de auditoría operativa, por su naturaleza y forma de producción constituyen informes técnicos cuya naturaleza no rebasa los límites del informe técnico como sucede con la auditoría forense o de fraudes, ya que en ambos casos, al detectarse un fraude, se procede a comunicar los hallazgos al cliente, a la Administración o a la Gerencia, quien dispone el consiguiente examen o investigación del fraude o irregularidad. Ello se aprecia en el capítulo primero donde estudiamos los tipos y clasificaciones de auditorías y su contenido.

Entre los informes de auditoría tenemos el de auditoría de la Contraloría General de la República y el de auditoría interna de las entidades oficiales del país; y, el informe de auditoría de empresas privadas.

El informe de auditoría, en cuanto sirve para verificar hechos y llevarle al juez el convencimiento sobre esos hechos, es un medio de prueba y por su contenido, es de carácter técnico. Pero, ¿qué tipo de prueba es y cuál es su valor?

### 1. Naturaleza del Informe de Auditoría Gubernamental.

Examinaremos primero el caso del informe de auditoría especial o de fraude expedido por la Contraloría General de la República, ya que es de los



más usados en el proceso penal, cuando se trata de delitos que recaen en el patrimonio estatal. Para determinar su naturaleza, examinaremos brevemente su forma de producción y, en ella, las facultades que le asisten al auditor.

a. Su forma de Producción.

La Contraloría General de la República tiene entre sus funciones constitucionalmente asignadas, la de examinar, intervenir y fenecer las cuentas de los funcionarios y entidades públicas o personas que administren, manejen o custodien fondos u otros bienes públicos, como realizar cualesquiera investigaciones e inspecciones para determinar la corrección de las operaciones que afecten dicho patrimonio y juzgar las cuentas de los agentes y funcionarios públicos de manejo, cuando surjan reparos de las mismas, entre otros. Para la concreción de tales obligaciones, la Contraloría cuenta con un equipo de trabajo humano, técnico, profesional y calificado. Sus funciones están organizadas en la Ley N°32 de 8 de noviembre de 1984, por la cual se adopta la ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Durante la investigación de las cuentas y de las operaciones que afectan el patrimonio público, los servidores reflejan por escrito sus observaciones, apreciaciones y hallazgos, así como el examen técnico de lo observado y sus conclusiones respecto al manejo de la cuenta. Dicha tarea es supervisada por el respectivo superior jerárquico y sus resultados son de carácter oficial. Si del examen de una cuenta o de las finanzas de un ente público, se advierte una irregularidad, - ejemplo, si al examinar las finanzas del Ministerio de Desarrollo

Agropecuaria se advierten irregularidades en el manejo de alguna cuenta u otorgamiento de créditos-, se procede a extraer todo lo concerniente a dicha cuenta y a presentarlo al respectivo superior, quien dispondrá la investigación especial, salvo que se trate de una auditoría especial que se realiza con conocimiento de posibles irregularidades. Si se confirman las irregularidades, la dirección de auditoría correspondiente debe proceder a levantar un informe de auditoría con la explicación de los hallazgos y el examen realizado, si de tales irregularidades resulta afectado el patrimonio del Estado, entonces se pasa a la confección de un informe de antecedentes. Las investigaciones pudieron ser realizadas por auditores con licencia de CPA o sin ella, pero cuando se trata de refrendar la verificación de operaciones financieras u otras actividades reguladas en la Ley 57 de 1978, entonces debe intervenir un contador público autorizado, que refrendará la parte que le correspondió examinar.

Seguidamente, en atención a la función juzgadora de la Contraloría, el mismo funcionario que realizó la auditoría especial u otro asignado, elaborará un Informe de Antecedentes, con las características y requisitos establecidos en el Decreto de Gabinete N°36 de 1990, para remitirlo a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, quien se hace cargo del trámite ulterior y juzgamiento de responsabilidades patrimoniales.

b. Facultades y Deberes del Auditor Gubernamental.

Para examinar su naturaleza, valoración y eficacia probatoria, es importante mencionar las facultades y deberes con los que cuenta el auditor y la

forma como se lleva a cabo su actividad de verificación al elaborar el informe de auditoría especial:

1. El funcionario de la Contraloría, al que llamaremos auditor, a quien se encarga la investigación especial sobre una cuenta determinada, respecto a la que se detectó irregularidades, tiene la obligación, en virtud del artículo 8 del Decreto N°65 de 1990, de comunicar a los funcionarios o ex funcionarios, incluso a los particulares, que resulten involucrados en la irregularidad, que se está llevando a cabo dicha investigación o áudito; esta comunicación debe hacerse al momento de iniciar el examen o áudito, como expresamente señala la norma citada, y tiene la finalidad de que los sujetos mencionados "concurran a la realización de dicho examen, áudito o investigación, y proporcionen los documentos o elementos de juicio que estimen convenientes". De dicha comunicación se dejará constancia escrita.

En entrevista realizada a varios funcionarios de la Dirección de Auditorías Especiales, cuestionamos sobre el alcance de la citada participación del involucrado. Supimos que su concurrencia se limita a dar seguimiento a la actividad del auditor, a conocer los resultados de la investigación y aportar documentación, datos o información para esclarecer la irregularidad. Esta práctica era usual antes de 1990, y tenía como fin determinar si en realidad se trataba de irregularidad o desvirtuar ese extremo con las explicaciones del interesado. Se dio el caso, en 1990, de un involucrado que quiso aportar su propio perito para participar activamente de la investigación, mas no se le permitió, pues, se trata de una actividad propia de la función del auditor

gubernamental en ejercicio de sus funciones. Asimismo, pudimos conocer que con frecuencia esta comunicación se hace a mitad o al finalizar la auditoría, ya que es cuando surgen personas involucradas.

Es importante observar que no se trata de señalar un involucrado y darle la oportunidad de defenderse, como sucede en la jurisdicción penal. En esta etapa investigativa estamos frente a hechos que deben ser observados técnicamente por un experto; éste al evaluar el control interno puede señalar objetivamente a las personas involucradas en el hecho, pero no señalar si es responsable subjetivamente, es el caso de la responsabilidad de los funcionarios de manejo de bienes y valores públicos. Por ejemplo: durante el examen de las operaciones financieras y administrativas de la Junta Comunal de San Juan Pérez, se determinaron egresos excesivos de la cuenta de aportes comunitarios; al realizar la investigación especial sobre la cuenta se detectó que una parte de los gastos carecen de sustento documental y otra parte consistió en gastos no autorizados en la Ley que rige la dependencia. El procedimiento de control interno reveló que la aprobación de gastos debió ser hecha por el Presidente de la Junta Comunal, atendiendo a los gastos autorizados en la ley y que el Tesorero debió exigir la sustentación del gasto antes de proceder a ordenar la confección del cheque y asegurarse de mantener los comprobantes y facturas del gasto en los archivos correspondientes por un tiempo determinado; además, los cheques debieron ser refrendados tanto por éste como por el Tesorero de la Junta, como en efecto lo fueron. Asimismo, la ley que rige la dependencia señala expresamente que el manejo de los fondos es responsabilidad del

Tesorero y del Presidente de la Junta. La evaluación del control interno, que incluye los aspectos legales de la entidad, arrojó como resultado la vinculación del Presidente y del Tesorero de la Junta Comunal. Pero se trata de una vinculación objetiva en atención al cargo que ocupaba y el control que debió ejercer.

Estas vinculaciones objetivas adoptan la forma de atribución de responsabilidades o imputaciones en el informe de antecedentes, que sirve de fundamento al trámite de determinación de responsabilidades que tiene a su cargo la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República.

2. El auditor tiene facultad, por virtud del artículo 10 del Decreto del Contralor N°65 de 1990, de recibir declaraciones testimoniales de las personas que estime adecuadas y éstas están *obligadas* a responder al interrogatorio que se les presente, y cuando de ellas surjan cargos contra terceros se les requerirá juramento, para cuyo efecto el auditor designará un secretario ad-hoc que tomará posesión ante quien lo designó. A las citadas se les denomina “declaraciones voluntarias”. Antes de 2000 se podían observar declaraciones en las que luego de anotarse las generales del declarante el auditor leía el artículo 355 del código judicial; a partir de esa fecha, aproximadamente, se observan declaraciones voluntarias en las que se lee el artículo 355 del código penal y el artículo 25 de la Constitución Política de Panamá; también hemos podido observar declaraciones voluntarias en las que se lee el artículo 25 de la

Constitución Política y luego se recibe la declaración jurada para ratificar cargos a terceros. Lo expuesto denota falta de uniformidad y tal vez algo de confusión de parte de los funcionarios que realizan esta labor, precisamente porque se trata de profesionales de la Contabilidad, legos en materia jurídica. Pero estas declaraciones y su incidencia sobre los resultados del informe son importantes en el proceso penal.

Esta confusión es natural, ya que el artículo 10 del Decreto No.65 resulta contradictorio; por una parte señala que los auditores recibirán declaraciones testimoniales, las cuales por su regulación en el código judicial (al que remite el Decreto No.65) deben ser juradas, pero más adelante señala que si de ella surgen cargos contra terceros entonces se recibirá declaración jurada, lo que parece indicar que no se trataba de una declaración testimonial. Tampoco nos parece que se trate de una indagatoria, pues, aun cuando la ley le confiera facultad para recibir declaraciones, el auditor no tiene el criterio ni es autoridad competente para hacer imputaciones o cargos, atribuir responsabilidades ni recibir indagatorias, actos que excederían los límites de su capacidad técnica; además, estas declaraciones, según describe la norma citada, son obligatorias para quien debe contestar. Tal como vimos al estudiar el informe de antecedentes, las atribuciones o imputaciones de responsabilidades se formulan en éste y no en el informe de auditoría especial.

Considerando la finalidad del informe de auditoría, nos permitimos opinar que la facultad del auditor se limita a una declaración jurada, tal como lo concibe el artículo 82 de la Ley 32 de 1984, que es más claro en su texto. La declaración

del artículo 10 podría constituir en un momento dado, una especie de indagatoria obligada, - cuando el declarante resulta ser el responsable del acto irregular - que en el proceso penal podría acarrear la ineficacia absoluta del acto e incluso del informe, si en sus conclusiones incide directamente tal declaración, por ser violatorio de derechos fundamentales.

Esta norma (art.10 del Decreto No.65) debe ser eliminada, ya que su pésima redacción genera malas prácticas que afectan la eficacia probatoria del informe de auditoría en cualquier proceso. El auditor debe limitarse a recabar información de terceros, sin perjuicio de que lo haga mediante una declaración jurada que tendrá valor en el proceso penal siempre que sea ratificada y con total exclusión de los funcionarios de manejo o terceros que resulten vinculados conforme explicamos en el aparte anterior.

3. Cuando el auditor abrigue fundadas sospechas que los libros o registros contables pueden ser alterados o sustraídos, podrá *disponer* la colocación de sellos, para lo cual solicitará la intervención del Ministerio Público o de la autoridad administrativa de policía, quien comparecerá también para el rompimiento de los sellos (art.9. del Decreto N°65). En este caso, la participación de autoridad competente garantiza la confiabilidad del acto.

4. Cuando del examen de auditoría especial aparecieren hechos que hagan presumir fundadamente la existencia de posible lesión patrimonial, el auditor puede solicitar al Contralor que adopte medidas cautelares reales sobre los

bienes y fondos del agente o empleado de manejo o de quienes resulten involucrados en las irregularidades. (art.11 del Decreto N°65). Como consecuencia del examen técnico, el auditor debe saber si el patrimonio estatal fue afectado, incluso, debe determinar la cuantía o su modo de establecerla. Y, no se le exige determinar el responsable sino identificar al funcionario de manejo o tercero involucrado, acto al que accede a través de la evaluación del control interno. Pero, el acto de aseguramiento cautelar y el correspondiente análisis jurídico contable para tal efecto, se pone en manos del Contralor General de la República, en virtud de la facultad que le atribuye a la Contraloría la Ley 32 de 1984.

5. Adicionalmente, la ley 32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General, confiere amplias facultades a la entidad, para el ejercicio de sus funciones, en el artículo 11, que son ejercidas por el funcionario asignado a la labor fiscalizadora. En este sentido, lo faculta expresamente para realizar inspecciones e investigaciones tendientes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos y presentar la respectiva denuncia. A practicar las diligencias tendientes a reunir los elementos de juicio que esclarezcan lo hechos, pudiendo recibir testimonios, designar peritos, realizar inspecciones y practicar cualesquiera otras pruebas instituidas por la ley. Recabar del Ministerio Público informes sobre el estado de las investigaciones sumariales y procesos penales a efectos de completar los registros que sobre el particular lleva la Contraloría. En este sentido, agrega que la Contraloría y el



Ministerio Público coordinarán su labor en dichas investigaciones y procesos, a fin de que cumplan con la misión asignada a cada una de esas dependencias estatales.

6. El artículo 29 de la ley 32 citada, establece que cuando la Contraloría descubra irregularidades graves en el manejo de bienes y fondos públicos que a su juicio ameriten la suspensión del agente o empleado de manejo, así lo solicitará a quien corresponda y así deberá ordenarse por el periodo que resulte necesario. La labor del auditor se limita en este sentido, a comunicar el hallazgo, tal como antes hemos mencionado, y en el caso concreto está en manos del Contralor General disponer la suspensión del agente o empleado de manejo, si así lo considera.

El artículo 82 de la citada Ley 32, reitera que la Contraloría podrá hacer uso de todos los medios de pruebas y de los procedimientos permitidos por las normas legales vigentes, podrá solicitar la colaboración de las autoridades nacionales y municipales, incluyendo la adopción de las medidas legales que las circunstancias ameriten. Esta norma amplía el margen de acción de la Contraloría, acción que se desenvuelve en la persona del auditor y sus superiores jerárquicos y en virtud de la cual se recaban los datos contenidos en el informe de auditoría que finalmente se levanta.

En consecuencia, el informe de auditoría especial de la Contraloría, por su naturaleza y fines, es exhaustivo y sumamente ilustrativo. En él se formula una relación de los hechos observados directamente por el auditor, quien califica

el acto o hecho desde un punto de vista técnico, se evalúa el control interno de la entidad, se identifica a los funcionarios que de una manera u otra participaron en las operaciones investigadas, se aporta, en lo posible, una declaración de los funcionarios y de todos los que puedan dar razón de los hechos o actos, o aportar datos que permitan al auditor esclarecer las irregularidades, estén o no involucrados y se concluye si hubo o no, afectación al patrimonio del Estado y su cuantía. Su calidad y confiabilidad, además del carácter técnico y profesional de la entidad, radica además en la capacidad y posibilidad absoluta que tiene el auditor gubernamental para accesar toda la documentación necesaria para realizar su labor.

Siendo sus características, las mencionadas, es un instrumento de mucho valor para la investigación y juzgamiento de hechos delictivos que recaen sobre bienes públicos. Pero como todo lo hecho por el hombre, no es infalible.

#### c. Su Naturaleza.

En el sentido expuesto en el aparte anterior, el informe de auditoría gubernamental se asemeja al informe técnico oficial al que se refieren Davis Echandía, Virotta, Foschini, Manzini y Jorge Clariá Olmedo, citados por el primero<sup>201</sup> y que también menciona Víctor De Santo<sup>202</sup>.

Es emitido por una entidad pública de carácter técnico, el dato requerido tiene carácter técnico, lo expide la institución por formar parte de sus archivos o

---

<sup>201</sup> Cit. por ECHANDIA, op. cit. tomo II, p.360.

<sup>202</sup> Tratado de la Prueba Judicial, pág.601.

datos oficiales (cuando es preexistente), lo elabora un técnico oficial del Estado y se expide en ejercicio de las funciones propias de un ente público o a petición de autoridad judicial. Por sus características y su forma de producción, dentro del proceso podría considerarse una prueba de informe.

No obstante, el informe de auditoría gubernamental (como el de empresa privada), además de narrar los hechos percibidos, calificar los hechos técnicamente, determina sus causas y efectos; durante su confección se practican pruebas de todo tipo (art. 82 de la Ley 32 de 1984), incluso avalúos y actos similares por su carácter multidisciplinario; en él, el técnico o auditor, además de desarrollar una labor de investigación y de aportación de datos al proceso, emite conceptos o juicios de valor. De manera que ofrece al juez los presupuestos necesarios para la aplicación de las normas jurídicas que regulan la cuestión debatida o planteada en el proceso. Esa labor que implica el informe de auditoría, técnicamente es un peritaje, pero no desde la perspectiva jurídica; el técnico se desempeña como un verdadero perito, ya que percibe, califica y concluye respecto al hecho mismo. En tal sentido, en cuanto a su contenido, trasciende los límites del informe técnico alcanzando la calidad de un dictamen pericial. Sin embargo, no es un peritaje ordinario y puede rendirse con o sin intervención del juez, pero en uno y otro caso tendrá valor diferente.

Hernando Davis Echandía<sup>203</sup> estima que la prueba de informe es de naturaleza sustitutiva, por lo tanto, su valor dependerá de la prueba que reemplace. Al consistir, por tanto en un informe técnico que por su contenido

trasciende esa naturaleza y alcanza la del peritaje, tendrá valor, entonces, de prueba pericial, pero reconoce que por su forma de producción no es un peritaje ordinario sino que lo califica como dictamen pericial *sui generis*, por cuanto no media la designación del perito por parte del juez o las partes ni la formalidad de juramentación; pero, estima que el técnico oficial, efectúa su juramento al momento de asumir su cargo, lo que lo constituye en perito oficial permanente. Este tipo de informe, a su modo de ver, y compartiendo la opinión de Virota, solo se diferencia del peritaje en que el primero es rendido “siempre por órganos creados por la ley para adelantar esas investigaciones por iniciativa propia o por encargo del juez, mediante la colaboración de los expertos que desempeñan tales cargos, cualesquiera que sean, sin que el juez los designe ni escoja y sin que estén obligados a prestar juramento.” Y, esta diferencia no impide, a su modo de ver, que se les dé la calidad de peritaje.

Según observamos de los oficios recibidos en la Contraloría General de la República, provenientes del Ministerio Público y el Organo Judicial, usualmente, el juez o el fiscal requieren al Contralor General de la República, que elabore un informe de auditoría gubernamental en X entidad y adjunta los hallazgos que mantenga en su poder para referencia de la institución auditora. No se refiere si quiera a él como peritaje ni como informe técnico, sino que le da la categoría propiamente de informe de auditoría.

Si bien, el informe de auditoría que requiere el juez durante el proceso, mantiene características muy propias del informe técnico consagrado en el art.

---

<sup>203</sup> Op. cit. tomo II, pág.361.

893 C.J., al trascender sus límites no podemos afirmar entonces que se trate propiamente de este tipo de prueba. El informe técnico, según estudiamos antes, no debe rebasar sus propios límites, invadiendo el terreno de los peritajes, si lo rebasa, entonces deja de ser tal (el informe técnico a diferencia del peritaje, no debe contener juicios de valor). El informe de auditoría, sin embargo, rebasa los límites del informe técnico, por mandato de la ley y por la naturaleza propia de este tipo de informe, establecida y reconocida a nivel mundial<sup>204</sup>.

Tampoco nos parece que se trate de los dictámenes especiales a que se refiere el artículo 981 C.J., de la sección 4ª del capítulo relacionado con la prueba pericial, en el cual se consagran como dictámenes especiales los informes o dictámenes de corporaciones o entidades, etc., especializadas o de carácter técnico; pues, estos informes, calificados de dictámenes especiales, recaen en actividades que si bien son del dominio de la institución por su especialidad, no se consagran como actos propios del giro normal de sus funciones (como sería el caso del art.893). Ni tampoco se trata de los dictámenes referidos en el mismo art.981, ya que las formalidades impuestas son diferentes, pues, el dictamen especial al estar consagrado en el capítulo correspondiente a las pericias judiciales, debe revestir las formalidades propias de éstas. Ejemplo, sería el caso de un delito de apropiación de fondos de una empresa particular, en que el juez requiere un informe técnico de un especialista, y lo requiere a la Contraloría, porque cuenta con el personal técnico

---

<sup>204</sup> Cfr. Cap.I, Informe de Auditoría.

para ello, pero no es su tarea verificar cuentas privadas, por lo que correspondería al informe especial del artículo 981 y no al 893 del C.J.

Tenemos, entonces, un medio de prueba que por su forma de producción asemeja un Informe técnico oficial y por su contenido asemeja un peritaje judicial, lo que permite deducir con el Dr. Echandía que, en efecto, es un dictamen de género propio. Podríamos decir, en consecuencia, que se trata de un informe técnico *sui generis*, o de un dictamen pericial *sui generis*. Sin embargo, los parámetros de valoración de uno y otros son distintos, ya que en el primero no se extienden a juicios de valor o criterios técnicos de causa y efecto y al extenderse a este aspecto, se estaría ya en el plano de los peritajes y su valoración sería en todo sentido conforme a los parámetros del dictamen pericial. En este sentido, resulta razonable y jurídicamente viable asimilarlo a un dictamen pericial *sui generis*, aunque preferimos denominarlo en un sentido más genérico *dictamen técnico sui generis*; pues, creemos que aunque el informe de auditoría comparte aspectos importantes del peritaje y del informe técnico oficial, en sus perspectivas jurídicas no puede encuadrarse estrictamente en uno o en otro, mas no por ello deja de ser una prueba de carácter técnico, admisible en el proceso penal en atención al principio de libertad probatoria y asimilable al peritaje judicial para efectos de su valoración.

Es un medio de prueba que *técnicamente* es una experticia cuya naturaleza es compartida por el peritaje judicial en cuanto a su contenido; pero que *jurídicamente*, no es un peritaje; sino que es un dictamen técnico sui

generis, que debe regularse conforme a las normas que resulten análogas y aplicable conforme a su naturaleza.

## 2. Valoración Del Informe De Auditoría Gubernamental.

Vamos a examinar, entonces, su valor en el proceso penal.

### a. El Informe de auditoría que se produce sin intervención judicial.

Al detectar una sustracción o apropiación de fondos o bienes del Estado o cualquier otro acto realizado por el hombre que afecte el patrimonio estatal, la Contraloría está obligada a denunciar el hecho. El artículo 1996 del C.J., obliga a todo empleado público, que en el ejercicio de sus funciones descubra de cualquier modo que se ha cometido un delito de aquellos en que deba procederse de oficio, a pasar o promover que se pasen todos los datos que sean conducentes y denunciarlo ante la autoridad competente, para que se proceda al juzgamiento del culpable o culpables.

Una inmensa cantidad de procesos contra el patrimonio del Estado, han iniciado con motivo del ejercicio de las funciones de la Contraloría General de la República, precisamente porque es el medio idóneo, por excelencia, para detectar este ilícito. Cuando el superior jerárquico recibe el informe del auditor, dispone que se pase una copia autenticada con la correspondiente denuncia al Ministerio Público, tal como manda el artículo antes citado. Ese informe de auditoría, entonces, ¿qué valor tiene en el proceso?.

Es obvio que se trata de un Informe realizado fuera del proceso y sin intervención ni control de ningún funcionario judicial y solo con conocimiento de los vinculados administrativamente, mas no en condición de partes. La participación de los involucrados en la investigación de auditoría se limitó a contestar si tiene algún dato que aportar para aclarar el hecho, mas su participación no es activa, de hecho, en muchísimos casos se suspende del cargo al funcionario involucrado para que no tenga acceso a las oficinas en las que se investiga el hecho ni entorpezca la investigación, y el auditor no está obligado a darle participación activa en ella. Recordemos que en esa etapa aún se maneja desde una perspectiva eminentemente administrativa.

Por otra parte, el contradictorio solo se hace efectivo dentro de un proceso y, en esta etapa, no existe un proceso. El informe de auditoría no es susceptible de impugnación, ni tampoco lo son las diligencias practicadas durante la investigación de la Contraloría, éste se contradice únicamente durante el procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial.

En consecuencia, podemos afirmar que estamos ante una prueba extraprocesal, la cual, según nuestra legislación no es susceptible de ratificación.

Al respecto, el artículo 923 del C.J., admite la ratificación únicamente de los testimonios extraprocesales y el artículo 816 del mismo texto legal, se refiere a la ratificación de actos o documentos prejudiciales, entre los cuales se incluye el peritaje.



bienes y fondos del agente o empleado de manejo o de quienes resulten involucrados en las irregularidades. (art.11 del Decreto N°65). Como consecuencia del examen técnico, el auditor debe saber si el patrimonio estatal fue afectado, incluso, debe determinar la cuantía o su modo de establecerla. Y, no se le exige determinar el responsable sino identificar al funcionario de manejo o tercero involucrado, acto al que accede a través de la evaluación del control interno. Pero, el acto de aseguramiento cautelar y el correspondiente análisis jurídico contable para tal efecto, se pone en manos del Contralor General de la República, en virtud de la facultad que le atribuye a la Contraloría la Ley 32 de 1984.

5. Adicionalmente, la ley 32 de 1984, Orgánica de la Contraloría General, confiere amplias facultades a la entidad, para el ejercicio de sus funciones, en el artículo 11, que son ejercidas por el funcionario asignado a la labor fiscalizadora. En este sentido, lo faculta expresamente para realizar inspecciones e investigaciones tendientes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos y presentar la respectiva denuncia. A practicar las diligencias tendientes a reunir los elementos de juicio que esclarezcan lo hechos, pudiendo recibir testimonios, designar peritos, realizar inspecciones y practicar cualesquiera otras pruebas instituidas por la ley. Recabar del Ministerio Público informes sobre el estado de las investigaciones sumariales y procesos penales a efectos de completar los registros que sobre el particular lleva la Contraloría. En este sentido, agrega que la Contraloría y el

requiriendo incluso, si fuera el caso, ampliaciones o aclaraciones respecto al primero, incorporándolo, entonces, al proceso como acto instructorio o procesal.

Lo anterior procede perfectamente en nuestro sistema procesal penal, pero no se trata de requerir tan solo una ampliación del informe, sino de que se vuelva a allegar al proceso, incluyendo, si fuera el caso, datos nuevos o aclaraciones de datos que el fiscal o el juez hayan estimado oscuros o incompletos en el informe extraprocesal. De esta manera, las partes tendrán la oportunidad de objetar, oponerse, ampliar o requerir datos nuevos en el informe y, aun si no lo hicieran, se habrán respetado, que es lo más importante, los principios que rigen la actividad probatoria en el proceso, además de la norma procesal, que no reconoce valor al peritaje extraprocesal. Sobre el particular, Davis Echandía, Virota, Foschini, Manzini y Jorge Clariá Olmedo, citados por el primero<sup>208</sup> — y, en general, la mayoría de los procesalistas — sostienen que una prueba extraprocesal solo puede tener valor en el proceso, si existe una norma que expresamente lo reconoce.

- b. El Informe de auditoría que se produce por virtud de encargo judicial.

Sucede a menudo que el funcionario de instrucción o juez, detecta de otra forma la comisión de un ilícito. Es práctica reiterada, que hemos conocido durante nuestra investigación, el remitir oficio al Contralor General de la República, comunicando el hecho, solicitando que proceda a ejercer su función

fiscalizadora sobre lo denunciado y remita al proceso penal el correspondiente informe de auditoría. Consecuentemente, el Contralor dispone la investigación de auditoría en el ente respectivo, solo que en este caso recaerá sobre la cuenta o hecho específico, de manera que se levantará sobre la marcha una auditoría especial, propiamente forense o de fraude. Es este uno de los casos más comunes y que más preocupa a los interesados en la Administración de Justicia, ya que frecuentemente el fiscal abandona la labor investigativa en manos del Contralor -que solo procede, por mandato de ley, en el caso de enriquecimiento ilícito- y se limita a esperar los resultados, que en innumerables casos excede el tiempo establecido para la conclusión del sumario, para entonces proceder a reiterar las declaraciones vertidas durante la auditoría y a indagar a los que directamente aparecen vinculados al hecho, en los términos establecidos en el informe de auditoría.

Este informe de auditoría se expide en los mismos términos y formas que la institución lo expediría por iniciativa propia, de ahí que mantenga grandes ventajas respecto a un peritaje ordinario. Al ser requerido por el juez y recaer en hechos que incumben directamente al proceso, tiene carácter judicial y es procedente. Si es sometido al contradictorio, resultará válido como medio de prueba.

Según Davis Echandía<sup>209</sup>, es igual a un peritaje ordenado de oficio por el juez o funcionario de instrucción; no hay designación de peritos por las partes,

---

<sup>208</sup> IBIDEM.

<sup>209</sup> IBIDEM.

pero la norma admite que se requiera de oficio y aunque los funcionarios no son propiamente designados por el juez, existe, en cambio, una solicitud suya a la entidad requerida. Es como estimar que el juez avala la designación del perito o técnico, que hace el titular de la institución a petición judicial.

En nuestro sistema penal, el sumario mantiene un corte inquisitivo. El fiscal investiga y allega al expediente todos los medios de prueba que estén a su alcance, siempre que sean legales. Usualmente, antes de imputar a una persona un hecho delictivo, como en el caso de peculado, procura acreditar el ilícito a través de un informe de auditoría de la Contraloría, el cual normalmente contiene datos tan completos que de él se pueden deducir vinculaciones o al menos datos suficientes sobre personas que de alguna manera hubieren tenido participación o conocimiento del hecho y que pueden aportar pruebas para corroborar hechos y sindicar, incluso, a un sujeto. A partir de este informe, con mucha frecuencia, surge un sindicado. En el sumario, el informe de auditoría se controvierte una vez que ha sido incorporado al proceso y nada impide que, a partir de él se soliciten nuevas pericias. Valga mencionar que, dicho informe siempre se acompaña de la documentación que lo sustenta, la cual es la base para su valoración y apreciación; por lo que, en no pocas ocasiones, es la prueba fundamental en el proceso penal.

De tal manera, si la ley faculta al fiscal para disponer de oficio una prueba, en este caso el informe de auditoría, durante el sumario, antes o después de que exista un imputado, y éste es válido en el plenario sin necesidad de ratificación— como en efecto sucede— entonces, puede decirse que este informe de auditoría

puede entrar al proceso perfectamente como un dictamen técnico *sui generis* de carácter judicial, en el cual se estimarán los peritos oficiales designados con anuencia del instructor o avalados por él. Pero creemos que tratándose de un tipo de dictamen diferente del dictamen pericial ordinario, no debemos asemejarlo por completo a él para admitir su valor probatorio en el proceso, sino considerar las características *sui generis* que este tipo de prueba mantiene, que son precisamente su forma de producción y naturaleza, en su conjunto.

Por otra parte, en lo que concierne a la juramentación del perito, el Informe de auditoría gubernamental, como informe emitido por un servidor público, especializado, de una institución pública, en ejercicio de sus funciones, a petición judicial, no requiere dicha juramentación, ya que el técnico debe ser funcionario público y debe elaborar el informe conforme a los parámetros establecidos por la Contraloría y leyes vigentes, hechos que admite y asume el fiscal al disponerlos como dictamen *sui generis* y no como un peritaje ordinario. Se valora, sin embargo, como un peritaje, por razón de aquellas características tantas veces mencionadas que lo asemejan a un peritaje, entre las que no se cuenta la forma de producción. Siendo medio de prueba de carácter muy particular, pero cuya naturaleza, dentro del proceso penal, es asimilable al peritaje judicial, debe valorarse conforme a las normas que regulan medios de prueba análogos, es decir, el peritaje. De ahí que la juramentación exigida en el artículo 972 del C.J., no es relevante para su validez procesal y que pueda ser utilizado en el proceso sin que se pueda estimar infringido el art. 971 C.J.

Por consiguiente, el informe de auditoría de la Contraloría, realizado por encargo judicial, es una prueba judicial válida en el proceso penal, siempre que cumpla con los requisitos establecidos para su elaboración.

c. Valor del Informe de Antecedentes.

Tal como expresamos en el primer capítulo de este estudio, el informe de antecedentes es un informe especial creado ex profeso por el Decreto Ley N°36 de 10 de febrero de 1990, exclusivamente para la determinación de responsabilidades patrimoniales frente al Estado; se trata de un informe jurídico - contable, es decir, un informe en el que se vierten los criterios jurídicos que recaen en la investigación contable, que sirve a la función juzgadora de la Contraloría General, atribuida en el numeral 13 del artículo 276 de la Constitución Política de Panamá, que se hace con la participación tanto del o de los auditores como de un abogado.

En ese sentido el artículo 5º del citado Decreto de Gabinete No.36 señala:

"ARTICULO 5º. En los casos mencionados en el Artículo 3 de este Decreto de Gabinete, los funcionarios que hicieron el examen, la auditoría o la investigación, prepararán un Informe de antecedentes que presentarán, junto con las evidencias del caso, ante la Dirección de Responsabilidad Patrimonial. En la elaboración de este informe tiene además que participar un abogado al servicio de la Contraloría General de la República.

Sin perjuicio de lo que disponga el reglamento, el Informe de antecedentes identificará con sus nombres y apellidos y cédula de identidad personal, a los sujetos a quienes se les pueda exigir responsabilidad, con indicación de los cargos que desempeñen o hubieren desempeñado al momento de incurrir en la irregularidad, si fuese el caso; la cuantía estimada del perjuicio económico y en su defeco el modo de establecerlo; contendrá además una descripción o una referencia a los hechos, contratos, actividades,

operaciones y su circunstancias, de los cuales se pueda desprender la posible responsabilidad patrimonial.

También puede incluir la mención de cualquier elemento de juicio que se estime adecuado para contribuir al esclarecimiento de las irregularidades advertidas, o de los hechos, actos u omisiones invocados."

Como quiera que la investigación de auditoría está recogida en el informe de auditoría especial que elaboró la Contraloría, para continuar en su siguiente fase de juzgamiento de la cuenta que ha arrojado irregularidad que afecta el patrimonio estatal, el Decreto de Gabinete ha estatuido la elaboración de un segundo informe especial que ya no es, naturalmente, de auditoría sino que constituye el análisis jurídico de los datos que contiene el primer informe (auditoría especial) para remitirlo a la dirección administrativa a la que corresponde el trámite de determinación de responsabilidad patrimonial.

Al respecto, el artículo 12 del Decreto No.65 de 1990, reglamentario del Decreto de Gabinete No.36 del mismo año, señala que "el examen, investigación o áudito que se efectúe en una entidad u organismo público deberá constar del informe que se prepare"; seguidamente señala en el artículo 13, que:

"Si del informe que se elabore aparecieren hechos que conlleven responsabilidad de cualquier persona, el funcionario encargado de dicho examen deberá requerir al Director de Asesoría Legal de la Contraloría la designación de un abogado que colabore en la preparación del Informe de Antecedentes, en la forma ordenada por el Art.5 del Decreto de Gabinete No.36 de 10 de febrero de 1990, con indicación del grado de participación que haya tenido el sujeto en la irregularidad, y la responsabilidad que, a su juicio, le sea imputable."

Y, el artículo 15, señala que:

"El Director de Auditoría aprobará el informe del examen, investigación o áudito, así como el Informe de Antecedentes, y lo

remitirá con prontitud a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, la que tomará a su cargo el trámite ulterior previsto en el presente Reglamento".

Desde una perspectiva contable, se trata de un informe multidisciplinario, característica muy propia de los informes especiales de fraude, en el que cada técnico - contable y jurídico - debe desarrollar la labor que corresponde a su calificación. Al auditor le corresponde lo concerniente a la auditoría contable, a saber, datos de control interno: datos de los funcionarios de manejo con indicación de los cargos que desempeñen o hubieren desempeñado al momento de incurrir en la irregularidad, si fuese el caso; la cuantía estimada del perjuicio económico y en su defeco el modo de establecerlo; la descripción o una referencia a los hechos, contratos, actividades, operaciones y sus circunstancias, de los cuales se pueda desprender la posible responsabilidad patrimonial y que fueron objeto de la auditoría previa.

El texto de la norma citada, deja notar que dicho informe debe incorporar únicamente una referencia de los hechos u operaciones investigadas, ya que, según el mismo decreto, el informe de auditoría debe remitirse a la DRP junto con el de Antecedentes.

Ello se corrobora en el artículo 19 del mismo Decreto No.65, según el cual "Si el Magistrado Sustanciador considerare que *el informe del examen*, investigación o áudito practicado, o *el Informe de Antecedentes*, requiere de



corrección, ampliación o complementación, podrá disponer la práctica de toda y cualquier diligencia que estime necesaria.(...)".

Por su parte, aunque ya explicamos en el primer capítulo que no ha resultado claro en la práctica diaria gubernamental -, el abogado tiene a su cargo la identificación de las personas a quienes se les pueda exigir responsabilidad, el grado de participación que haya tenido el sujeto en la irregularidad y la responsabilidad que a su juicio le sea imputable.

Como quiera que este informe se hace en conjunto, entre auditor y abogado, cualquier elemento concerniente al mismo puede ser aclarado o elaborado en conjunto antes de remitirlo a la Dirección respectiva; por ejemplo, si el abogado advirtiera que se practicaron diligencias que pudieran ser consideradas violatorias de derechos fundamentales, o que el informe es incompleto o defectuoso, o que en el mismo no se acredita suficientemente la lesión patrimonial, puede hacer en conjunto con el auditor las correcciones del caso, pues en esa etapa todavía es un informe en confección, de manera que se envíe un informe de antecedentes completo y eficaz a la Dirección de Responsabilidad Patrimonial. Ello es así, porque el abogado está obligado a *participar activamente* en la elaboración del informe de antecedentes, aportando los criterios jurídicos que sirven al procedimiento ulterior de determinación de responsabilidades.

Por consiguiente, el informe de antecedentes, es el documento en el cual se formulan cargos a sujetos determinados con las correspondientes explicaciones y sustento jurídico contable. Pero, propiamente, no es un peritaje,

especialmente por el carácter jurídico de su contenido, ajeno a este tipo de prueba. Sin embargo, si su contenido incorpora un informe de auditoría especial - no una mera referencia de actos u operaciones que fueron auditados - y además incorpora lo que es propiamente el de antecedentes, solo puede servir en el proceso penal, con las limitaciones legales, en su aspecto objetivo, en cuanto técnico, como prueba de naturaleza técnica, o declarativo como testimonio técnico, que tendrá o no valor, según cumpla los requisitos establecidos en la ley para su existencia jurídica, validez y eficacia probatoria.

La Contraloría General, usualmente acompaña a su denuncia penal, cuando se ha detectado una irregularidad, el informe de auditoría especial, no el informe de antecedentes, ni ningún otro; éste se remite al proceso solamente cuando el funcionario de instrucción o el juez, lo solicita. Según hemos observado en nuestra experiencia laboral y durante nuestra investigación, tanto en el Ministerio Público como en la Contraloría General, los funcionarios de instrucción suelen requerir el informe de antecedentes “con sus respectivas ampliaciones, si las hubiera”, debido a que la Dirección de Responsabilidad Patrimonial para el procedimiento de determinación de responsabilidades, cuenta con personal compuesto por auditores de vasta experiencia, y abogados, de manera que los informes de antecedentes, a menudo sufren ampliaciones, correcciones o complementaciones que obedecen a las verificaciones de los descargos que los involucrados formulan ante la Dirección de Responsabilidad Patrimonial, o a un análisis jurídico contable más exhaustivo realizado por el magistrado ponente, que cuenta con asistentes contables, con o sin

participación de los involucrados, que requiere nuevos o más elementos de juicio en el informe de antecedentes, para acreditar algún extremo en la investigación, pues, este informe es la base para la apertura del procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial. Si bien, las Fiscalías Delegadas o Anticorrupción cuentan con auditores al servicio del Ministerio Público, este apoyo técnico resulta más demorado por razones de logística y personal reducido en esa entidad, a diferencia de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial. Es por ello que, para contar con mayores elementos de juicio y acreditar sin lugar a dudas la existencia del hecho punible, sus circunstancias y modalidades, el fiscal suele servirse de las pruebas recabadas en el procedimiento administrativo de cuentas.

Si en el proceso penal, el sindicado aduce a su favor una prueba practicada en el procedimiento de responsabilidad patrimonial, ésta puede ser allegada en virtud del artículo 795 siempre que reúnan las condiciones que establece dicha norma. Pero dentro del procedimiento administrativo citado, el informe de antecedentes, aun en sus aspectos objetivos, no tiene el carácter de prueba técnica, ello es así por la naturaleza del mismo procedimiento, pues el cargo lo formula una entidad de carácter técnico sobre un materia de su competencia. Pruebas practicadas en este procedimiento son las que se diligencias en el término de tres meses concedidos para tal efecto.

Sobre el particular la DRP ha reiterado que no es posible impugnar en su totalidad el informe de antecedentes, sino puntos en especial contenidos en él, ya que no se trata de un peritaje sino de un informe de investigación sui generis,

que debe ser confeccionado en su totalidad por auditores de la Contraloría General de la República, no por auditores particulares, para servir de base al procedimiento administrativo en cuestión.

El dictamen contenido en el informe de antecedentes no puede aducirse como prueba controvertida en el proceso penal por el hecho de que haya sido objeto del procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial; ya que, dentro de este procedimiento administrativo, el dictamen o conclusión del técnico oficial - por ejemplo, la pérdida por negligencia de una determinada cantidad de dineros públicos- constituye los cargos formulados al administrado, cuya posible responsabilidad, a la vista del técnico jurídico, recae en el administrado, quien tiene que desvirtuarlos durante el procedimiento. No es un peritaje ni ningún otro tipo de prueba técnica, y ni siquiera es posible contradecirlo en su totalidad mediante un peritaje, como se vio en el caso comentado. De manera que el informe de antecedentes no puede aducirse como prueba controvertida en el proceso penal. Su valor se da en los términos establecidos para el informe de auditoría especial, conforme expusimos en el punto anterior.

Por otra parte, las complementaciones, adiciones o correcciones que se hacen en el transcurso del procedimiento de determinación de responsabilidad patrimonial, pueden ser allegadas al proceso penal con carácter de informaciones judiciales o de autoridad competente para tal efecto; pero tendrán en el proceso penal el valor que su forma de producción le asigne.

En el proceso penal, el informe de auditoría gubernamental solicitado de oficio por el funcionario de instrucción, entra al proceso validamente por su carácter procesal; una vez que ha sido allegado al proceso penal puede ser objeto de ampliación, complementación o corrección a petición del juez o de las partes. Si se allegan complementaciones o ampliaciones que fueron realizadas oficiosamente por el ente gubernamental, se tratará de una prueba o acto extraprocesal por cuanto fue realizado sin intervención judicial ni participación de las partes del proceso, de manera que podrán servir únicamente como informaciones provenientes de un expediente administrativo, a partir de las cuales el fiscal o el juez puede disponer de oficio o a petición de parte la ampliación o corrección del informe de auditoría inicialmente obtenido, y si fuere necesario, una prueba pericial. Lo anterior, sin perjuicio de que la documentación adjunta, siempre que reúna las condiciones de ley, puedan servir válidamente al proceso.

El artículo 795 del código judicial, señala que las pruebas practicadas en un proceso seguido en el país, podrán aportarse en copia a otro proceso, siempre que la prueba en el primer proceso se haya practicado con audiencia de la parte contra quien se aduce y haya precluido la oportunidad para impugnarla". Este norma alude a pruebas que han sido debidamente controvertidas en otro proceso, de manera que puedan ser utilizadas en el nuevo proceso contra aquel que la controvertió, sin que pueda alegar indefensión o ausencia de contradictorio de la prueba en cuestión.

Respecto a la prueba trasladada nos dice Davis Echandía <sup>210</sup>, que su valor dependerá de que “haya sido pública y controvertida por la parte contra quien se aduce en el nuevo proceso.”

Por un parte, si bien en nuestro derecho positivo no se hace distinción entre procedimiento y proceso (como se observa en el código judicial al incorporar como proceso el procedimiento de cobro coactivo de las entidades estatales y en la Ley 38 de 2000 que regula el procedimiento administrativo en general denominándolo indistintamente proceso y procedimiento) en dicho procedimiento administrativo de determinación de responsabilidad patrimonial, como ya comentamos, el informe de antecedentes constituye la formulación de los cargos. No obstante, por lo dicho anteriormente, estimamos que las pruebas practicadas durante este procedimiento pueden trasladarse, de oficio o a petición de parte, al proceso penal, y se apreciarán siempre que se expidan conforme al artículo 795 C.J., mencionado.

d. El Informe de Auditoría Interna Gubernamental.

Recordemos que las auditorías internas son llevadas a cabo por personas que mantienen relaciones laborales de dependencia con la Administración, su contenido depende del alcance requerido por ella, tienen fines de prevención, control interno y mejoramiento de los métodos contables para lograr una operación eficiente, aunque cada vez se asemejan más al informe de auditoría forense. Su forma y contenido dependen de las necesidades de la

---

<sup>210</sup> Op. cit. tomo I, p.373.

Administración y por ello, a menudo es un medio para detectar irregularidades en el manejo y gestión de la función pública; no obstante, cuando ello sucede, el titular del ente está obligado a ponerlo en conocimiento de la Contraloría General de la República, quien ejerce propiamente la fiscalización del manejo de la Administración Pública. Asimismo, cuando se detecta por este medio la comisión de un ilícito, debe ponerse en conocimiento de la autoridad judicial correspondiente, como antes anotamos.

Tal como vimos al hablar del informe de auditoría, el auditor externo, que en este caso es la Contraloría, utiliza el informe de auditoría interna, previa evaluación, pero la información final oficial la aporta la Contraloría General, quien puede, como en muchos casos sucede, llegar a conclusiones diferentes a las de auditoría interna. El informe de auditoría interna en su texto, es muy similar al de auditoría de la Contraloría; las normas de auditoría interna y externa gubernamental, como antes vimos, fueron reguladas conjuntamente y son de obligatorio acatamiento para ambos. No obstante, por la relación laboral del auditor con la entidad, no se estima confiable ni imparcial, a diferencia del informe de la Contraloría que se supone imparcial en tanto es auditor externo (muchos cuestionan, sin embargo, que por el hecho de ser un ente estatal tampoco garantiza imparcialidad).

Si se trata de un informe de auditoría interna extraprocesal, como es lo usual, tendrá el valor anotado para el caso de los informes extraprocesales a los que antes nos referimos; y, podrá, igualmente, incorporarse al proceso el testimonio del técnico, el cual será valorado conforme a las reglas establecidas

para el testimonio. Si es impugnado no tendrá valor de prueba. Si no fuera impugnado, para determinar la eficacia probatoria del testimonio el juez deberá tomar en cuenta la relación laboral que une al testigo técnico con la víctima del delito, entre otros aspectos.

No es usual que una autoridad judicial lo disponga y opinamos que no resulta procedente disponer un informe de auditoría interna dentro del proceso, porque sería tanto como poner un peritaje en manos de la víctima del hecho punible o nombrar un perito con conocimiento de impedimento legal. No es lo mismo requerir un informe de auditoría a la Contraloría General - que al ser un ente de control fiscal y auditorías externas, se presupone imparcial- que requerir al mismo interesado un informe de auditoría interna -que por sí mismo y por su forma de producción se presupone parcializado-. Señala el artículo 979 del C.J., que está impedido el perito que tenga interés acreditado en el resultado del proceso. En todo caso, el juez puede requerir un testimonio técnico de algún funcionario del departamento de auditoría interna, pero como prueba testimonial, tal como lo permiten los artículos 909 y 910 del C.J.

### 3. Consideraciones en torno al artículo 971 del Código Judicial.

Como quiera que se viene cuestionando con mucha frecuencia que los informes de auditoría de la Contraloría General no deberían ser admitidos como prueba en el proceso, debido a que son elaborados por empleados públicos, y el artículo 971 del Código Judicial establece que: “Los empleados públicos no



podrán actuar como peritos en los casos en que el Estado sea parte o tenga interés.”, vamos a hacer unas breves consideraciones al respecto.

Por una parte, el informe de auditoría de la Contraloría General, difícilmente se usaría en un proceso en el cual el Estado no fuera parte, pues, por mandato constitucional, su fiscalización se limita al Estado. Por otra parte, hemos visto que el informe de auditoría gubernamental debe ser elaborado, necesariamente, por un funcionario de la Contraloría en ejercicio de sus funciones, pues ningún otro ente está facultado para ello.

La norma está contenida en el capítulo correspondiente a la prueba pericial, de manera que dicho impedimento se reserva a los casos en que el juez, sea a petición de parte o de oficio, nombra un perito, con arreglo a las normas procesales que regulan su designación. Es decir, dicha norma no incluye el informe de auditoría gubernamental, a nuestro parecer, precisamente por tratarse de un dictamen técnico *sui generis*, análogo por la naturaleza de su contenido al peritaje ordinario, pero que no lo es.

#### 4. Naturaleza del Informe de Auditoría No Gubernamental.

Vamos a referirnos a los informes de auditoría de empresas privadas y organizaciones no gubernamentales.

Como vimos en el capítulo primero, el informe de auditoría financiera puede descubrir fraudes; no obstante, en él no se desarrolla la investigación del fraude, lo usual es que el auditor externo, que es quien por lo general realiza la auditoría financiera, ponga el hecho en conocimiento del cliente y sea éste quien

disponga la auditoría de fraude. No obstante, la actuación del auditor externo debe desarrollarse en apego a lo establecido en el contrato suscrito con el cliente. Lo mismo sucede si lo descubre un auditor interno al realizar una auditoría financiera.

El informe de auditoría operativa, que por lo general realiza el auditor interno, también puede descubrir, y con mayor regularidad sucede, un fraude; pero, tal hallazgo debe comunicarlo a la Administración o Gerencia, quien podrá disponer la consiguiente auditoría de investigación del fraude. En este sentido, las auditorías financieras y operativas constituyen simples informes técnicos.

Por su parte, el informe de auditoría de fraude, es propiamente la investigación de los hechos descubiertos, pero a fondo y con detalle; se desarrolla, entonces, una actividad, por parte del auditor, que finaliza con la producción del respectivo informe. Su contenido es similar al informe de auditoría gubernamental, al que nos referimos en párrafos anteriores, excepto que no recae en el manejo de bienes o valores públicos ni en la gestión pública ni se rige por las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá. El auditor empresarial exigente, calificado y reconocido a nivel internacional, como las firmas de contadores públicos autorizados internacionales, utilizan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, de rango internacional y acogidas en la mayoría de los países latinoamericanos, basados en Principios Universales reconocidos y establecidos por casi todos los países del mundo, como máximas de experiencia y parámetros de calidad.

Este informe de auditoría, por su contenido, calidad y forma de producción, comparte la naturaleza del dictamen pericial. Y se distingue del gubernamental, además, porque no se trata de un informe expedido por un ente estatal, aseguradora o banco, ni el auditor es servidor público o técnico oficial que lo elabora como parte del giro normal de sus funciones, es decir, no comparte la forma de producción del informe técnico oficial al que nos referimos antes; y, al igual que el informe de auditoría gubernamental, no es un informe técnico.

Al examinar un informe de auditoría especial de empresa privada, comúnmente llamado auditoría forense, se pueden encontrar en su contenido, las características de un peritaje, extraprocesal si fue elaborado sin intervención judicial o judicial si es el caso.

En él se formula la narración de los hechos percibidos, calificación técnica y relaciones de causa y efecto. Los requerimientos para el auditor, en la práctica contable son los mismos que para el perito en el proceso (calificación, competencia, experiencia), como lo son también las obligaciones y reglas éticas que los rigen (confidencialidad, imparcialidad, objetividad, etc.).

Durante el proceso el juez puede requerir la práctica de un peritaje consistente en la revisión o verificación de datos, operaciones o transacciones contables u otros que sean precisos, con las consiguientes motivaciones, es decir, puede requerir todos los elementos propios de un informe de auditoría forense, como también puede requerir expresamente la elaboración de un

informe de auditoría, como medio probatorio, atendiendo al procedimiento establecido para el peritaje judicial, por ser ésta su naturaleza.

En lo que concierne a su naturaleza, si bien, tanto el informe de auditoría gubernamental como el de empresa privada son dictámenes técnicos, no comparten el carácter sui generis, ya que la forma de producción del primero es lo que le da ese carácter y no la comparte con el segundo. Dentro del proceso, la auditoría forense debe producirse atendiendo en todo sentido el procedimiento establecido para el peritaje judicial, como anotamos antes, a diferencia del informe de auditoría gubernamental.

#### 5. Valoración del Informe de Auditoría no Gubernamental.

##### a. El Informe de Auditoría que se produce sin intervención judicial.

El Informe de Auditoría de fraude, no gubernamental, solamente se confecciona a petición de la empresa, sea interno o externo, y recae solo en ella. Es más común que los empresarios detecten irregularidades o ilícitos contra su patrimonio por medio de los informes de auditoría interna, pues, tal como hemos visto en el primer capítulo, a través del tiempo el auditor interno se ha convertido en el Sherlock Holmes de la empresa privada, aunque esto es más normal en las empresas pequeñas. En las grandes empresas resulta más confiable, para los accionistas e inversionistas, el auditor externo, que al hacer su labor evalúa la labor del auditor interno, quien está sujeto jerárquicamente a la Gerencia, en forma directa.

Cuando el ilícito se detecta a través de un informe de auditoría interna o externa, sea financiero, operativo, especial o de fraude, el abogado o apoderado utiliza este informe como base para armar su demanda y lo presenta junto con ella. De tal manera, llega al expediente como un informe de auditoría especial extraprocesal que puede ser incorporado al proceso por la vía del testimonio técnico.

En ese sentido, tendrá valor probatorio solo en lo que concierne a la percepción directa de los hechos, tal como acotamos al tratar de los informes gubernamentales extraprocesales, el cual deberá ser ratificado y valorado conforme a las reglas establecidas para el testimonio; de suerte que si es impugnado no podrá servir como medio de prueba. Si el demandante o denunciante, dispone durante el proceso o instrucción del sumario dicha auditoría, pero sin intervención del juez, el informe tendrá el mismo carácter y valor, pues, no deja de ser extraprocesal. Los razonamientos contenidos en el informe pueden ser tomados perfectamente como argumentaciones técnicas de la parte interesada, que permitirán al juez ordenar un peritaje o cualquier otro tipo de prueba que resulte necesaria para verificar las afirmaciones de las partes o probar los hechos denunciados; y, las reglas de la experiencia también pueden ser utilizadas por el juez, si así lo estima, como criterios ilustrativos para el mejor entendimiento de los hechos, que no es lo mismo que tenerlo como prueba en el proceso.

b. El Informe de Auditoría que se Produce por Encargo Judicial.

En cambio, el informe de auditoría puede ser ordenado por el juez o el fiscal durante el proceso o el sumario, de oficio o a petición de parte, caso en el cual se seguirán las reglas establecidas para el peritaje, ya que es la naturaleza a que corresponde este informe, y constituirá una prueba judicial válida en el proceso.

En esta materia hay consenso en la doctrina, tal como expone Davis Echandía en su Tratado de Pruebas Judiciales<sup>211</sup>.

6. La Documentación Sustentadora del Informe de Auditoría.

Todos los informes de auditoría deben estar acompañados de los documentos que le sirvieron de fundamento para sus conclusiones. En lo que concierne a las auditorías gubernamentales, internas o externas, siempre deben mantener adjunta la documentación sustentadora. En lo que concierne a las auditorías financieras siempre deben acompañar los estados financieros, pero es importante recordar que éstos pertenecen al cliente; las auditorías operativas también deben acompañar los papeles de trabajo que acreditan los hallazgos; y, las auditorías forenses, especiales o de fraude, con mayor razón deben acompañarlos. Tal como estudiamos en el primer capítulo, el informe de auditoría contable siempre se acompaña con los papeles de trabajo y al respecto nos remitimos al aparte que explica en qué consisten y cuál es su importancia. Esta exigencia está recogida en las Normas de Auditoría Gubernamental para la

República de Panamá, en las Normas de Auditoría y de Contabilidad Internacionales.

Independientemente del informe de auditoría, la documentación adjunta, si es auténtica y se ciñe a las formalidades y requisitos exigidos para la prueba documental o la que corresponda, podrá ser incorporada al proceso y tendrá el valor que le da su naturaleza y el juez deberá utilizarla y valorarla conforme a las normas establecidas para ella. Por ejemplo, si se acompaña un certificado del Registro Público debidamente expedido, el juez debe admitirlo como prueba dentro del proceso y valorarlos como manda la ley.

Cuando se trata de un informe de auditoría judicial, es igual, y resulta aún más importante el material adjunto, porque ofrece al juez los elementos de juicio para estimar el valor y la eficacia probatoria del dictamen.

En este punto nos interesa comentar que el informe de auditoría gubernamental no está excluido de este requisito. Su eficacia probatoria también será valorada en atención a la documentación adjunta y el resto del caudal probatorio, en apego a las reglas de la sana crítica y el artículo 980 del Código Judicial, y su documentación adjunta debe reunir también los requisitos que la ley exige para la autenticidad y valor probatorio de la prueba documental o aquella a cuya naturaleza corresponda el documento.

La documentación sustentadora del Informe de Auditoría es la que permitirá al juez evaluar la concordancia de las opiniones del auditor con el

---

<sup>211</sup> Op. cit. tomo II, páginas 356 a 359..

material de hecho, la imparcialidad y razonabilidad de sus juicios y conclusiones, entre otros aspectos.

#### F. EFICACIA PROBATORIA DEL INFORME DE AUDITORÍA.

Es importante, en primer lugar, establecer que el informe de auditoría está dirigido a probar actos o hechos objetivos, de carácter contable o de control interno, de empresas particulares, gubernamentales, de organizaciones o personas naturales. Por su naturaleza, en el proceso penal sirve al juez para conocer, evaluar o apreciar algún dato o hecho de influencia en el proceso que sea de carácter contable o de control interno de alguna persona jurídica o natural (relacionado con estados financieros, operaciones contables, actividades y documentos financieros, procedimientos, estructura administrativa, etc.). Para que sea eficaz, es decir, para formar la convicción del juez respecto a la existencia, cuantía, modalidades, circunstancias, etc., de tales hechos o actos, es preciso que el informe de auditoría esté revestido de características que le impriman fuerza al dictamen. De manera que en este capítulo nos dirigimos a determinar cuáles son esas características que le dan fuerza probatoria.

##### 1. Elementos Objetivos Del Informe De Auditoría Que Debe Atender El Juez al Valorarlo.



Hemos dicho que el elemento probatorio debe tener la cualidad o virtud de servir como medio de prueba válida, vista su validez desde un punto de vista jurídico formal; pero, además debe tener la fuerza representativa de lo que se propone probar; aspectos que denominamos objetivo y subjetivo, respectivamente.

Los elementos objetivos con los que debe contar el informe de auditoría, deducidos de los conceptos vertidos en el capítulo relativo a la eficacia probatoria en general, serían los concernientes a la objetividad, relevancia, pertinencia, legalidad y oportunidad.

a. Objetividad.

El Informe de auditoría debe haber sido incorporado, efectivamente, al expediente, con toda la documentación que sustenta cada extremo afirmado, cada documento analizado. Este elemento permite al juzgador hacer una correcta evaluación de los aspectos subjetivos que inciden en la apreciación de la prueba, por ejemplo, saber si la conclusión del auditor tiene fundamento objetivo y ha sido debidamente acreditado, pues, como ya sabemos, el informe de auditoría no solo ofrece al juez una valoración técnica de hechos que constan en el proceso sino que por su medio también se aportan nuevos elementos probatorios, que en el caso particular están contenidos en los papeles de trabajo del auditor.

b. Legalidad.

El juez no puede formar un convencimiento judicial válido si el informe de auditoría o cualquiera de los actos contenidos en él, no se ajustan a la ley, sea por su forma de producción o de incorporación al proceso. Cualquier dato probatorio que se obtenga en violación al debido proceso, que es garantía reconocida constitucionalmente, debe carecer de valor para fundar una decisión judicial.

En este sentido, el informe de auditoría debe ser una prueba procesal, producida con el otorgamiento a las partes involucradas de todas las garantías para su defensa, es decir, con audiencia de las partes (control judicial) "su trayectoria debe cumplirse de modo tal que pueda ser controlada por las partes " como afirma Cafferatta Nores<sup>212</sup>.

El informe de auditoría extraprocesal, es decir, que ha sido producido sin audiencia de las partes, entiéndase sin permitirle a la parte involucrada conocer que se está practicando, intervenir en su elaboración, sea ampliando o cuestionando su contenido, contradecirlo e impugnarlo, es totalmente ineficaz en el proceso penal. Esto es así, porque se han infringido las garantías fundamentales del procesado cuyo cumplimiento se logra a través de los principios que rigen el procedimiento probatorio, a saber, publicidad, contradictorio y derecho de defensa que le asiste a las partes, entre otros. Es el caso del informe de auditoría elaborado de oficio por entidades gubernamentales o por la Contraloría General de la República.

El código judicial admite el valor de pruebas producidas fuera de un proceso o sin intervención de las partes, como es el caso del testimonio o de las pruebas denominadas prejudiciales (art.816), con la condición de que sean debidamente ratificadas, de manera que las partes tengan la oportunidad efectiva de contradecirlas o impugnarlas. Pero a parte del testimonio, no admite expresamente valor para las pruebas *producidas* fuera de un proceso y sin intervención de las partes ni control judicial. Este hecho es lo que permite que el Informe de auditoria, sea gubernamental o particular, pueda ser tenido como un informe técnico, es decir, un documento que recoge información técnica respecto a hechos o actos que han sido objeto de examen por parte de un contador y pueda ser incorporando mediante las formalidades del testimonio respecto a lo observado, su naturaleza, y demás datos técnicos que requiera el juez o las partes.

No obstante, su valoración probatoria se ajusta a las reglas del testimonio y su apreciación debe ceñirse a los datos relacionados con lo observado por el testigo técnico sin atender lo concerniente a los juicios de valor que determinan causa y efectos de los hechos, ya que esto es materia de un peritaje, salvo que el testigo técnico haya observado directa y personalmente las causas y efectos.

La calificación técnica del testigo permite al juez inferir la correcta apreciación del hecho y la confiabilidad de las apreciaciones técnicas formuladas, ya que por sus especiales conocimientos el técnico tiende a fijar en su memoria los hechos de manera más fiel e íntegra. De ahí que pueda ser

---

<sup>212</sup> Op. cit. pág.13.

considerado, debidamente confrontado con el resto del caudal probatorio, como un medio eficaz para probar un hecho, incluso para aportar al juez las reglas técnicas de la experiencia que le permitan observar adecuadamente y valorar otros elementos probatorios en el proceso.

#### b.1. Algunos Casos De Ineficacia Probatoria.

Para determinar la legalidad del informe de auditoría es preciso examinar íntegramente su contenido y de la manera más crítica posible. Es así que pueden cuestionarse los siguientes casos:

Es ineficaz el informe de auditoría cuyos resultados descansan en confesiones o declaraciones recibidas por auditores internos y no ratificadas o reiteradas ante el auditor de la Contraloría, ya que este último es quien está facultado en el artículo 82 de la Ley 32 de 1984, para recibir declaraciones juradas durante su investigación.

Asimismo, es ineficaz el informe de auditoría si el funcionario de instrucción o el juez de la causa no ratifican las declaraciones juradas recibidas durante la investigación de auditoría y su dictamen descansa fundamentalmente en ellas, ya que se trata de declaraciones juradas extraprocesales que deben ser ratificadas en el proceso penal para tener valor legal, tal como se desprende del artículo 923 del código judicial.

El auditor debe acreditar hechos objetivos y técnicos y está facultado para indagar, en cuanto investigar, mas no para *indagar*, desde el punto de vista jurídico penal, a una persona. En este sentido, las supuesta *confesiones* que

en muchos casos se incluyen en el informe de auditoría, no deben ser consideradas válidas, ya que no fueron rendidas ante autoridad competente dentro de un proceso en el cual se le hubieren otorgado todas las garantías de Ley, que son obligatorias en un acto de esta naturaleza. Por eso, el informe tendrá valor en sus aspectos objetivos, pero el dictamen que se fundamente en una confesión obtenida por el auditor no debe tener eficacia probatoria en el proceso penal.

Tal como hemos visto, el auditor practica pruebas y diligencias tendientes a esclarecer o acreditar hechos y datos. De manera que cualquier prueba practicada por el auditor que sea violatoria de derechos humanos, constitucionales o legales, debe ser tenida como ilegal. Sobre el particular nos remitimos al aparte relacionado con las pruebas ilícitas.

c. Utilidad.

El informe de auditoría es útil cuando acredita la ocurrencia de un hecho objetivo, relacionada con aspectos contables o de control interno de un ente, organización o persona natural, una circunstancia o modalidad de un hecho en especial de carácter contable. Las consideraciones jurídicas que puedan estar contenidas en él no tiene valor de prueba, ni como dictamen pericial ni como prueba de informe, ya que rebasa el objeto de la prueba; sin perjuicio de que puedan servir al juez de referencia, como serviría cualquier documento o texto jurídico para aumentar los conocimientos propios de su profesión y como sirven las máximas de la experiencia.

d. Pertinencia.

El informe de auditoría de fraude es pertinente para probar la ocurrencia de un fraude, su monto, modalidad, circunstancia, modo de operación, la clase de astucia utilizada, medios o instrumentos utilizados, intensidad del daño causado o que se haya querido causar, y la gravedad del peligro para la propiedad (art. 2081 c.j.) es decir, datos objetivos. No es pertinente, en cambio, para probar la responsabilidad penal de sujeto alguno, sin perjuicio de que los elementos objetivos puedan servir al juez para hacer deducciones al respecto, que le permitan la práctica de otras pruebas dirigidas a determinar alguna responsabilidad, como es el caso de la evaluación del control interno, en el cual se menciona el procedimiento o reglamentación existente en la empresa u organización, los aspectos infringidos en dicha reglamentación y la identificación de las personas que tenían a su cargo o que de alguna manera tuvieron participación en las operaciones que produjeron el perjuicio, con el correspondiente detalle (cargo, funciones, responsabilidad, jerarquía, etc.).

e. Oportunidad.

El informe de auditoría puede ser incorporado al proceso penal en cualquier momento del sumario y, siempre que sea legal y reúna los requisitos de ley, será válido en el plenario. También puede ser aducido, practicado o incorporado al proceso durante el plenario, siempre que sea en el término probatorio establecido en la ley o ya vencido el término si se ha practicado con intervención de las partes, siempre que haya sido ordenado por resolución

ejecutoriada (art.792 C.J.) y se reúnan las formalidades de ley (providencia que la ordena, notificación de las partes, contradictorio, etc.) .

## 2. Elementos Subjetivos Del Informe De Auditoría Que Debe Atender El Juez al Valorarlo.

Hemos denominado elementos subjetivos a los aspectos materiales sobre los que descansa la eficacia probatoria, es decir, la fuerza probatoria del informe de auditoría. Tales son los que menciona el Dr. Fábrega: fuente de la prueba, datos que sirven a la prueba, la verosimilitud del contenido, la cohesión interna entre los distintos medios, la correspondencia con las normas científicas, técnicas, reglas elementales de lógica y del razonamiento, observaciones empíricas, el carácter del autor de la prueba, la actuación de las partes, las circunstancias en que la prueba se elaboró o aportó.

Son los elementos que a tenor del artículo 980 C.J., le dan fuerza al dictamen, a saber: los principios científicos en que se funde, la relación con el material de hecho, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica, la competencia de los peritos, la uniformidad o disconformidad de sus opiniones y demás pruebas y otros elementos de convicción que ofrezca el proceso.

Como dictamen técnico de naturaleza pericial dentro del proceso penal, el juez al apreciar su eficacia probatoria debe tomar en cuenta los elementos anotados en el párrafo anterior. Estos elementos, aplicados al informe de auditoría, en concreto, se traducen en las exigencias propias del informe de

auditoría contable que han sido recogidas en las Normas de Auditoría. Estas, en principio, constituyen criterios objetivos, lógicos y verificables o máximas de la experiencia especializada en materia contable, establecidas como parámetros para la elaboración de los Informes. Es tanto como decir que los profesionales de la Contabilidad aunaron esfuerzos para lograr que el documento denominado Informe de Auditoría reúna las características o cualidades que exige la Ley para considerarlo eficaz, incluso en un proceso judicial. De hecho es así. Y, es por ello que en todo el mundo se estima eficaz el Informe de Auditoría que ha sido elaborado en apego a las Normas Internacionales, y por lo que insistimos en presentarlas al lector como herramienta importante para la valoración del juez al momento de formar su convicción respecto a un hecho contable.

El juez penal no tiene porqué memorizar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, ni las Gubernamentales, pues su profesión no es la Contabilidad y para ello es que dispone un peritaje; pero conoce de su existencia si ha apreciado críticamente un informe de auditoría, sea gubernamental o empresarial. Está obligado a informarse, a estudiar y a ampliar su acervo cultural para fines de su labor juzgadora y debe hacer uso de las máximas de la experiencia, que es elemento fundamental en la libre apreciación de la prueba o sistema de sana crítica. Dice el profesor Carlos Del Río Ferretti al hablar de ella:

"La objetivación o intersubjetividad (como otros la denominan) de las máximas de la experiencia, supone una cierta vigencia de criterios que imperan dentro de una sociedad y que son compartidos por la gran mayoría de sus miembros, dentro de un contexto. Y en el caso de las máximas de la experiencia especializadas o los conocimientos científicamente afianzados, son saberes científicos y técnicos más o menos generalizados,



comunes y compartidos como verdaderos por la gran mayoría de la personas que profesan una disciplina y que por regla común son también conocidos a grosso modo por los legos en la materia."

Como ya señalamos, tales máximas de la experiencia especializada, específicamente de auditoría contable, están representadas en las Normas de Auditoría. Es por ello, que demostraremos que en las citadas Normas, encontrará los principios y elementos fundamentales que debe tomar en cuenta para apreciar un informe de auditoría, dentro de los parámetros establecidos en el artículo 980 del código judicial. Muchas de estas Normas, constituyen a la vez requisitos fundamentales para la validez del dictamen por expresa exigencia del código judicial, pero que coinciden como parte de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, como es el caso de la idoneidad cuando se trata de una profesión reglamentada.

Un informe de auditoría ordenado a una firma de contadores privada, sobre cuentas u operaciones estatales, que no ha sido realizado de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental, no es admitido oficialmente por la Contraloría General de la República. Ello es así, precisamente porque dicha institución reconoció la importancia y trascendencia de la aplicación de los Principios Universales sobre los que descansan la auditorías y las adoptó oficialmente con el fin de controlar su uniformidad, calidad y contenido. De la misma forma, un informe de auditoría empresarial que no ha sido elaborado de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas o internacionales, no le dará al cliente el mismo crédito que si las hubiere atendido. Algunas empresas, por su carácter internacional u oficial exigen que sea atendidas (la

Bolsa de Vales, Superintendencia de Seguros, etc.), otras no lo exigen expresamente, pero reconocen su valor y las prefieren.

Es importante advertir que las normas de auditoría gubernamental son de obligatorio acatamiento para las entidades públicas; como ya vimos, fueron adoptadas de esta manera mediante el Decreto N°247 de 13 de diciembre de 1996, del Contralor General de la República, sea que la auditoría la realice un ente privado o público y su obligatoriedad se extiende a las auditorías internas gubernamentales.

Si bien, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, tal como estudiamos en el primer capítulo, no son obligatorias en la República de Panamá, salvo para las empresas que así lo exijan, es preciso advertir que las pautas o exigencias fundamentales recogidas en ellas están también consagradas en el Decreto N°26 de 17 de mayo de 1984, por el cual se aprueba el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados (Gaceta Oficial N°20,070 de 4 de junio de 1984). Sin embargo las normas internacionales son más abarcadoras y a diferencia del citado código de ética, son especializadas y se mantienen actualizadas por las organizaciones internacionales de contadores públicos autorizados en las que participan la mayoría de los gremios profesionales reconocidos en Panamá y en el mundo entero, de acuerdo a los avances técnicos o profesionales que las afectan. De ahí que, aunque el auditor privado no está obligado a utilizar en su labor las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, el juez, por razón de la calidad y exigencias profesionales contenidas en ellas, puede, en atención al principio de

la sana crítica, estimar eficaz el informe de auditoría elaborado de acuerdo a estas normas y preferirlo a aquél que no las haya atendido.

La trascendencia de estas Normas se harán palpables al examinar las exigencias contenidas en ellas, algunas que por sí mismas constituyen exigencias jurídicas que debe apreciar el juez según establece el artículo 980 del C.J. y que además están contenidas en las Normas de Auditoría Gubernamentales que son de obligatorio cumplimiento para el sector público.

a. Idoneidad del auditor.

El Informe de auditoría, valorado conforme a las reglas del peritaje, debe haber sido realizado por un contador público autorizado. Este elemento se traduce en la “competencia del perito”, por cuanto involucra la capacidad de emitir conceptos técnicos que no forman parte del bagage común de las personas y el juez, precisamente por carecer de los conocimientos técnicos, debe preferir el dictamen de un contador calificado, idóneo y con experiencia en materia de auditorías que le garantice la credibilidad del dictamen.

Debemos recordar que no todos los contadores públicos son expertos auditores; aunque todos deben conocer y dominar la materia al menos desde un punto de vista académico; por eso, el juez al apreciar el informe debe procurar información respecto a la experiencia del auditor. Muchas personas realizan auditorías aunque no son contadores públicos ni licenciados en Contabilidad; la práctica ha demostrado que, si bien saben desempeñarse en el campo de las auditorías, ésta materia resulta tan vasta y exige tanta actualización y estudio,

que requiere también la preparación en otros temas contables que solo están al alcance de un profesional idóneo. Ejemplo de ello han sido casos, en que los abogados han cuestionado al auditor oficial no idóneo respecto a qué normas de auditoría utilizó en el desempeño de su trabajo, y han podido detectar que desconocen su existencia. Ello, en parte, se debe a que muchos de los auditores prácticos, o no idóneos se limitan a repetir prácticas usuales, sin conocer a profundidad los principios o bases en los que descansa esa labor ni se mantienen actualizados en los avances técnicos y profesionales en materia de auditorías.

Sobre el particular, el artículo 978 del código judicial, expresamente señala:

“978: (965) Si la profesión o especialidad estuvieren reglamentadas, los peritos deberán tener el correspondiente título o certificado de idoneidad, en la profesión, ciencia, arte o actividad técnica especializada a que pertenezcan las cuestiones sobre las cuales deban dictaminar.”

Tal como manifestamos al tratar del Ejercicio de la Auditoría, se trata de una actividad propia de la Contabilidad y no de una profesión independiente; en ese sentido se reglamenta en el artículo 1º de la Ley 57 de 1978, según el cual son actos propios del ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado todos aquellos servicios que den fe pública sobre la veracidad de la información relacionada con la función técnica de producir, de manera sistemática y estructural información cuantitativa, en términos monetarios, de las transacciones económicas que realizan las personas naturales y jurídicas,

públicas y privadas, y de los hechos económicos que las afectan y, de comunicar dicha información, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones de carácter financiero en relación con el desarrollo de sus actividades respectivas. También constituyen actos propios de la profesión de Contador Público Autorizado, los siguientes:

- a. El registro sistemático de las transacciones económicas y financieras;
- b. La preparación, análisis e interpretación de estados financieros, sus anexos y otra información financiera, así como la opinión o el dictamen sobre la razonabilidad de los mismos;
- c. El planeamiento, diseño, instalación o reformas de sistemas de contabilidad;
- d. La intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, así como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades;
- e. Los peritajes fiscales, judiciales, administrativos y de cualquier otra naturaleza sobre transacciones o negocios que contengan registros de índole financiera y contable;
- f. La consultoría sobre asuntos financieros, cuando estos impliquen informes de contabilidad;
- g. La dirección y supervisión de cualesquiera de los trabajos anteriormente mencionados.

Antes expresamos que, aunque hay criterios encontrados, la Ley 57 mencionada no es expresa respecto a las auditorías operativas, por lo que, para la realización de actividades propias de las auditorías operacionales no se exige expresamente idoneidad, salvo las gubernamentales; pero, debe tenerse presente que las auditorías de fraude siempre implican la verificación, examen y cuantificación de datos y operaciones financieras. Por lo que el informe de auditoría de fraude, allegado al proceso como dictamen pericial, debe ser realizado por un contador público autorizado.

Sobre el informe gubernamental, el Decreto N°247 de 1996, del Contralor General de la República, considerando la necesidad de la institución y de las entidades públicas que cuentan con un departamento de auditoría interna, de adoptar políticas y procedimientos para la contratación de personal con la preparación adecuada y de “contar con personal con la capacidad y competencia profesional necesaria para examinar información financiera y administrativa que presenten las instituciones públicas, la gestión de los funcionarios y sus resultados en el marco de la leyes, objetivos, presupuestos y programas de desarrollo gubernamental”, decretó “Emitir las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, *de aplicación obligatoria* para realizar auditorías en las Instituciones del Sector Gubernamental por los auditores de la Contraloría General de la República, las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades del Sector Público, y las firmas privadas de Auditoría que se contraten”.

El mismo decreto señala en su artículo quinto, que “Para desempeñar los cargos de Director de Auditoría General, Jefe de Departamento y Supervisor en la Contraloría General de la República es requisito esencial el título profesional de Contador Público Autorizado y la licencia otorgada por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio e Industrias. Igual requisito es indispensable para desempeñar los cargos de Auditores Internos y Supervisores de Auditoría Interna.”

La Contraloría dispuso la unificación de las Normas que rigen las Auditorías Internas y Externas, sobre la base de que la Auditoría Gubernamental es un sistema conformado por una base conceptual y un esquema metodológico, dirigido a unificar los criterios y compatibilizar los esfuerzos de quienes hacen auditoría, tal como lo expresa en la introducción al texto de Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá. El texto de los considerandos del Decreto N°247, al referirse al examen de la información administrativa que presenten las instituciones públicas, la gestión de los funcionarios y sus resultados, etc., ha incorporado exigencias explícitas para la realización de las auditorías operativas. En su artículo 4º, incluso, dicho decreto señala que al mencionar el término Auditoría Gubernamental, comprende también a las auditorías financieras, las operacionales y las especiales, de manera que, este decreto, rige para cualesquiera auditorías gubernamentales.

La exigencia de idoneidad del auditor está contenida expresamente en la primera norma general de auditoría generalmente aceptada <sup>213</sup> y en la sexta norma general de Auditoría Gubernamental (adoptada en el artículo 1º del Decreto N°247 antes citado) denominada “Idoneidad del Personal”. Esta norma, tomada literalmente del texto de Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, editado por la Contraloría General de la República, dice:

“ 211.06. Idoneidad del Personal. Los profesionales designados para realizar la auditoría gubernamental poseerán la capacidad técnica y *legal*, el entrenamiento y la experiencia necesarias para lograr los objetivos establecidos para cada examen *de acuerdo a lo señalado en la ley que regula su profesión*.

La Contraloría General de la República garantizará el ejercicio efectivo de las funciones de su personal, de los auditores internos de los entes públicos y de las firmas privadas de auditoría contratadas, por medio de la estricta observancia de las Normas Generales de Auditoría Gubernamental y Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental. “

Lo anterior denota que la Contraloría General de la República ha tenido preocupación por el correcto desempeño de sus funciones, llevándola como es de esperar al perfeccionamiento técnico que su labor exige.

Respecto al informe técnico, resta mencionar que la prueba de informes técnicos oficiales está regulada en el artículo 893 del código judicial, y según el párrafo sexto de dicha norma, el técnico, además de ser profesional oficial (titulado y servidor público), debe ser “especializado”, pues se trata de información técnica especializada que se aporta al juez para la correcta apreciación de la prueba.

---

<sup>213</sup> Cfr. capítulo 1º.



La eficacia del informe de auditoría gubernamental, sea valorado como informe técnico o peritaje judicial, descansa, como antes expresamos, en una presunción concreta de oficialidad, autenticidad y profesionalismo respecto de la información que se proporciona y del auditor; el no gubernamental, igualmente descansa en una presunción de autenticidad, de honestidad, imparcialidad, objetividad y debido cuidado del auditor, de ahí que la norma exija su calificación. En estos mismos términos resulta más eficaz y ofrece mejores garantías de confiabilidad, un informe de auditoría o peritaje realizado por un contador público autorizado con experiencia en materia de auditorías que un experto no calificado o un contador sin experiencia en auditorías.

En consecuencia, para que un informe de auditoría (valorado en calidad de informe técnico o de dictamen pericial) sea eficaz como prueba y pueda fundamentar una decisión, es preciso que haya sido realizado por un contador público autorizado. En el foro contable, un informe realizado por un sujeto sin idoneidad, carece de valor y no es oponible a terceros (Cfr, Ley 57 de 1978); en el proceso penal, el incumplimiento de requisitos procesales, como es el artículo 978 mencionado, según estudiamos al tratar el tema de la legalidad de la prueba, deviene ilegal el informe de auditoría y, al momento de apreciar la eficacia del informe de auditoría, la omisión de dicho requisito procesal sin duda alguna la torna ineficaz.

b. Independencia de criterio.

Es la quinta norma de auditoría gubernamental para la República de Panamá y la segunda norma general de Auditoría, de carácter internacional. Se traduce en objetividad e imparcialidad del auditor con respecto al ente u organismo examinado. El código de ética del contador la define en su artículo 3, como “la capacidad de actuar con integridad y objetividad.”

El código judicial, en su artículo 972, exige que el perito tome posesión del cargo y jure en ese acto mantener una imparcialidad completa. Desde el punto de vista procesal, la falta de objetividad e imparcialidad del técnico o auditor, es razón para formular una recusación o para que las partes en el proceso penal impugnen la validez del informe.

Los parámetros de imparcialidad y objetividad que contiene la norma de auditoría gubernamental, al igual que las generalmente aceptadas, son cónsonos con las causales de impedimentos de los peritos. Señala la Norma de Auditoría que se establecerán mecanismos para detectar impedimentos personales de los auditores y evitar: relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras incompatibles; ideas preestablecidas sobre personas, grupos, entidades u objetivos de una entidad o programa particular; responsabilidad previa en las decisiones o administración de una entidad o programa; prejuicios, incluyendo los derivados de convicciones políticas, sociales y profesionales; e, interés económico directo o indirecto.

Las reglas de la lógica y del razonamiento, como de higiene mental, indican al juez que un informe de auditoría elaborado con imparcialidad y objetividad resulta más eficaz y confiable.

c. Cuidado y Diligencia Profesional.

Es la tercera norma de auditoría generalmente aceptada, la séptima norma de auditoría gubernamental, denominada “Responsabilidad del Auditor” y está consagrado en los artículos 27, 28 y 29 del Código de Ética del Contador.

Se refiere al uso de criterio profesional, la responsabilidad por declaraciones y opiniones públicas de los auditores, la naturaleza confidencial del trabajo de auditoría y la prohibición de recibir beneficios.

En materia de peritajes, el artículo 972 del código judicial, dispone que los peritos deben jurar no divulgar su dictamen y desempeñar el cargo a conciencia. No obstante, la obligación del auditor se define de manera más amplia en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Gubernamentales, que en el código judicial para los peritajes y que en el código de ética.

Sobre el particular, las Normas de Auditoría Gubernamentales señalan que el auditor es responsable de las opiniones que emita en relación con los trabajos ejecutados, por lo que debe actuar con diligencia profesional en el empleo de los criterios para determinar el alcance de la auditoría, así como en la selección y aplicación de métodos, pruebas, técnicas y procedimientos de auditoría. De ahí que exija al auditor identificar y registrar en sus papeles de trabajo las deficiencias de control interno, insuficiencia de datos en los registros,

operaciones erróneas o no autorizadas, irregulares, situaciones indicativas de fraude, gastos indebidos o ilícitos, pérdidas, ineficiencia o falta de probidad de los funcionarios de la entidad, en la ejecución de las actuaciones examinadas.

Las Normas de Auditoría Internacionales se refieren a la obligación del auditor de realizar una investigación cuidadosa, atenta, con profesionalismo y madurez de criterio advirtiéndole que el mismo cuidado debe dispensarle al informe y al dictamen que se emita.

De esta norma se deriva la obligación del auditor de desempeñar su trabajo personalmente, es por ello que nos oponemos a que se asigne eficacia probatoria a un informe que fue realizado por una persona distinta de la que lo refrenda como responsable. Aquello de que el informe de auditoría gubernamental a pesar de ser realizado por un funcionario no idóneo tiene valor porque fue revisado y refrendado por el Director de Auditoría de la Contraloría, que es idóneo, no es cónsono con esta norma; y, dicho informe solo puede ser eficaz si el Director que es idóneo se hace responsable personalmente y sustenta por sí mismo los criterios vertidos en el informe. No obstante, a esta fecha, no es posible que se reconozca eficacia probatoria a un dictamen técnico oficial suscrito por un auditor no idóneo, independientemente del contenido de la investigación, ya que la norma sobre competencia, antes examinada, es clara al respecto.

Un informe de auditoría que atiende esta Norma, es decir, que se ha realizado con profesionalismo y debido cuidado, le ofrece al juez confiabilidad en la verosimilitud y cohesión interna de su contenido, que se desprende, además,

del examen de los papeles de trabajo aportados con el informe. Lo anterior, denota la trascendencia del cumplimiento de la citada norma, y la importancia de que el juez tome en consideración el cumplimiento de las Normas de Auditoría.

d. Evidencia Suficiente y Competente.

Es la tercera Norma de Auditoría Generalmente Aceptada sobre Ejecución del Trabajo y la cuarta sobre Ejecución del Trabajo de las Normas de Auditoría Gubernamentales.

El texto de las Normas Gubernamentales<sup>214</sup> señala que la competencia de la evidencia se refiere a su validez y confiabilidad. Al respecto advierte que el equipo de auditoría, debe considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o su integridad, y de ser así, obtener evidencia adicional o revelar tal situación en el informe.

La pertinencia — señala— se refiere a la relación existente entre la evidencia y su uso. La información utilizada para demostrar o refutar un hecho es relevante si guarda relación lógica y patente con ese hecho.

Agrega que la documentación debe ser suficientemente completa y detallada para que un auditor experimentado, que no haya tenido relación directa con la auditoría, fundamente los comentarios, conclusiones y recomendaciones mediante su revisión. La clasifica como evidencia documental, física, analítica y testimonial. Por otra parte, también es importante

que el auditor haya trabajado con los documentos financieros originales y los aporte según las exigencias del proceso al que se incorpora, que en materia judicial, deben ser autenticados.

Este elemento es importante para el juez que examina el informe de auditoría, ya que su apreciación se extiende a la documentación adjunta o papeles de trabajo del auditor que sirven de fundamento al dictamen. Como hemos expresado, un informe eficaz es el que mediante su documentación adjunta puede sustentar su dictamen, hecho que le confiere confiabilidad. Dicha documentación le permite al juez examinar de manera crítica el dictamen, determinando su grado de objetividad, su concordancia con el material de hecho, la disconformidad de las opiniones o conclusiones del auditor respecto a los datos examinados o respecto a otros peritajes.

e. Evaluación Del Control Interno.

Es la segunda Norma de Ejecución de Auditoría Generalmente Aceptada y la segunda de Auditoría Gubernamental. Un informe de auditoría debe contener la evaluación del control interno que, como hemos explicado (Cfr. cap.I) se refiere al examen que el auditor debe realizar sobre las bases legales de la empresa, planes, organización, sistemas de información del ente u organización, determinación del grado de confiabilidad de la estructura de control interno a fin de planificar la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad, alcance y

---

<sup>214</sup> Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá. Dirección de Auditoría de la Contraloría General de la República. Diciembre de 1996,

selectividad de los procedimientos a aplicar y preparar el informe con los resultados de dicha evaluación. Es un elemento de gran utilidad, ya que a través de esta evaluación el juez puede apreciar ampliamente y con mayor claridad, el procedimiento o trámite al que debió ajustarse la operación contable o acto investigado; puede conocer la estructura empresarial si es el caso; de dicha evaluación puede deducir con relativa precisión la vinculación de las personas que participaron en los hechos; el *modus operandi* del sujeto involucrado, entre otros datos; ofrece al juez un panorama completo de los hechos, sus circunstancias y modalidades. Un informe de auditoría de fraude no está completo si no contiene la evaluación del control interno (Cfr. Cap.I).

Cuando todos estos aspectos convergen en un informe de auditoría, podemos afirmar que estamos ante una prueba eficaz para generar en el juez la convicción respecto a la existencia o no de determinados hechos que se debaten en el proceso.

### 3. Ventajas del Informe que Atiende las Normas de Auditoría.

Existen otros aspectos del informe de auditoría que le imprimen calidad y profesionalismo, que no se desprenden literalmente del texto del informe, pero se presumen de un informe profesional. El Informe que se hace en atención a las Normas de Auditoría debe cumplir siempre estos requisitos, que más adelante mencionamos, el que no las atiende, por lo general también los cumple,

aunque no necesariamente, ello dependerá de la calidad y experiencia del auditor. Lo cierto es que la declaración "realizado de acuerdo a las Normas de Auditoría...", ofrece la presunción concreta de su cumplimiento.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Gubernamentales, a diferencia de las auditorías que no se ciñen a ellas, exigen al auditor, además, el cumplimiento de Normas Generales, de Ejecución y de Preparación y Comunicación del dictamen, que regulan el trabajo de campo del auditor y establecen los parámetros para el cumplimiento del proceso de planificación, ejecución, evaluación y documentación de la auditoría como de la comunicación de sus resultados.

En ellas se incluyen normas relacionadas con la definición y objetivos de la auditoría, su alcance, la supervisión del trabajo del auditor y de quienes participan en él como ayudantes, control de calidad, cumplimiento de disposiciones legales y recomendaciones, planificación de la auditoría, oportunidad de comunicación de resultados (especialmente cuando se dan hallazgos de fraude o irregularidades en el control interno) y control de calidad del informe final (forma y contenido).

Son aspectos dirigidos a controlar la calidad, eficiencia y precisión del trabajo realizado por el auditor, a facilitar la comprensión del contenido de la investigación por parte del cliente, que en muchos casos es un lego en la materia. Un informe debidamente planificado y un auditor disciplinado abonan a la confiabilidad de sus resultados.



## **ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA A AUDITORES.**

Al estudiar el informe de auditoría vimos que existen aspectos que aun no están definidos en el ámbito de la contabilidad forense, como el caso de la regulación de las auditorías operativas en la Ley 57 de 1978, y otros. Quisimos conocer el pensamiento del auditor respecto a las auditorías y por ello nos abocamos a una encuesta.

Encontramos, por fortuna, cooperación por parte de los auditores de la Contraloría General, que demostraron tener buen dominio de la materia; no fue posible, sin embargo, abordar más que cuatro auditores particulares, de un total de 18 auditores que constituye la totalidad de los encuestados.

Pudimos observar en los resultados de la encuesta, que las auditorías operativas u operacionales han dejado de ser, para la mayoría, una actividad propia de las auditorías financieras y, a pesar de que reconocen que están casi siempre incluidas en éstas, las estiman un tipo diferente de auditoría, independiente de las primeras. Consecuentemente, deben ser reglamentadas de manera más específica, según señalaron los encuestados. No obstante, la Ley 57, pese a no diferenciar entre uno u otro tipo de auditoría, abarca la reglamentación de las operativas, ya que la descripción de las actividades recogidas en el artículo 1º, es general e incluye ambos tipos.

De 18 auditores encuestados, 16 tienen título de contador público autorizado; pero, aun estos que no lo poseen opinaron que un auditor debe ser

contador público autorizado, porque es este profesional el que ha sido preparado o capacitado para dicha labor.

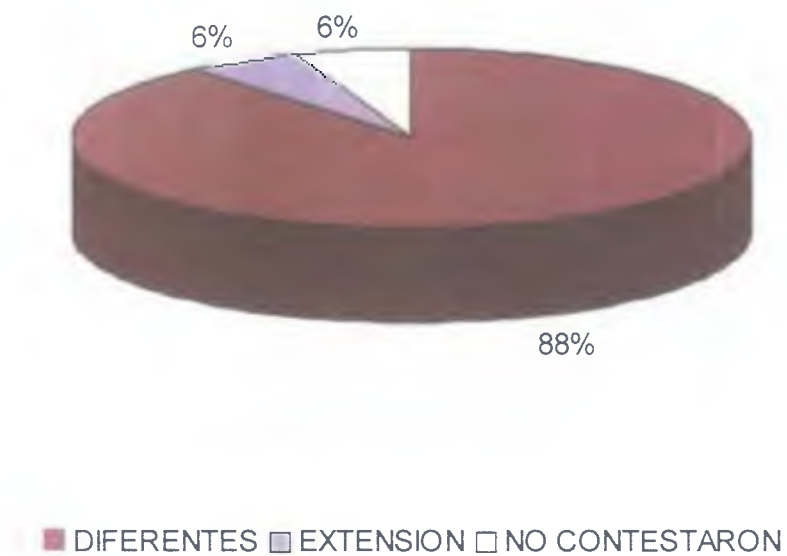
Por otro lado, tenemos las Normas de Auditoría, que constituyen estándares de calidad para un informe de auditoría. La mayoría de los encuestados estuvo de acuerdo en su adopción oficial, pero desafortunadamente la mayoría confundió las normas de auditoría con las de Contabilidad, que son diferentes, tal vez porque éstas últimas son las más polémicas en la actualidad. No obstante, los que hicieron la diferencia coincidieron en que la existencia de normas de auditoría garantiza un trabajo planificado, uniforme

En la investigación también tocamos el tema de las pruebas que practica el auditor durante su investigación y dijimos que la mayoría de los auditores opina que no es posible pretender convertir al auditor en un investigador privado o investigador criminal. Si bien existen investigadores criminales privados, expertos en auditorías forenses, no es lo mismo suponer que todo auditor lo es. La encuesta, al respecto, arrojó que la mayoría de los auditores, tanto gubernamentales como no gubernamentales, se opone a la práctica de pruebas por sí mismos, como testimonios, peritajes, etcétera. Admiten que las técnicas de auditoría obligan al auditor a recopilar evidencias de los hallazgos, pero no es igual que practicar pruebas de tipo legal que les exige tacto y cautela, además de ciertas formalidades; opinan que esa labor debe dejarse en manos de un funcionario de instrucción o juez y que ellos deben limitarse a recopilar evidencia contable, de tipo documental y entrevistas informales.

En materia de auditorías gubernamentales, los encuestados fueron solo de la Contraloría General. La encuesta se enfocó a determinar el alcance de la participación del involucrado en la investigación contable. Como resultado obtuvimos que su participación es posterior a la investigación, ya que es hasta el final que se puede tener datos de los implicados, y se limita a aportar datos o información para esclarecer los hechos, sin posibilidad alguna de que pueda nombrar un perito que dé seguimiento a la investigación técnica, entre otras razones porque la ley en materia de auditorías gubernamentales no lo permite. Por otra parte, estimaron los auditores que la participación del involucrado obstaculiza la investigación, además de que existen en los archivos públicos documentación confidencial que no puede estar al alcance de los involucrados; lo que nos lleva a corroborar la especialidad de este tipo de informe gubernamental, y a concluir que en efecto, este no es un peritaje que pueda ser considerado válido como tal en el proceso penal, ya que en él no existe en lo absoluto una verdadera participación del inculcado, no hay control judicial ni se garantiza el derecho de defensa del afectado, sobre todo cuando se le considera un estorbo en la investigación.

1. En su opinión, las auditorías operacionales son un tipo diferente de la financiera o son una extensión de ésta?

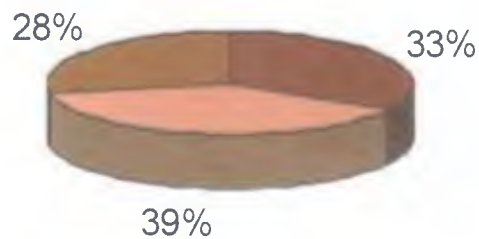
### AUDITORIAS OPERACIONALES



- 2 ¿Las auditorías operativas y especiales entran o no en la regulación de la Ley 57 de 1978, o requieren ser expresamente reglamentadas?

Quienes opinaron que la norma es genérica, explicaron que precisamente por su amplitud incluye todos los tipos de auditoría, con excepción de las especiales que no son estrictamente contables.

**AUDITORÍAS OPERATIVAS Y ESPECIALES -  
ESTAN REGLAMENTADAS EN LA LEY 57 DE  
1978?**

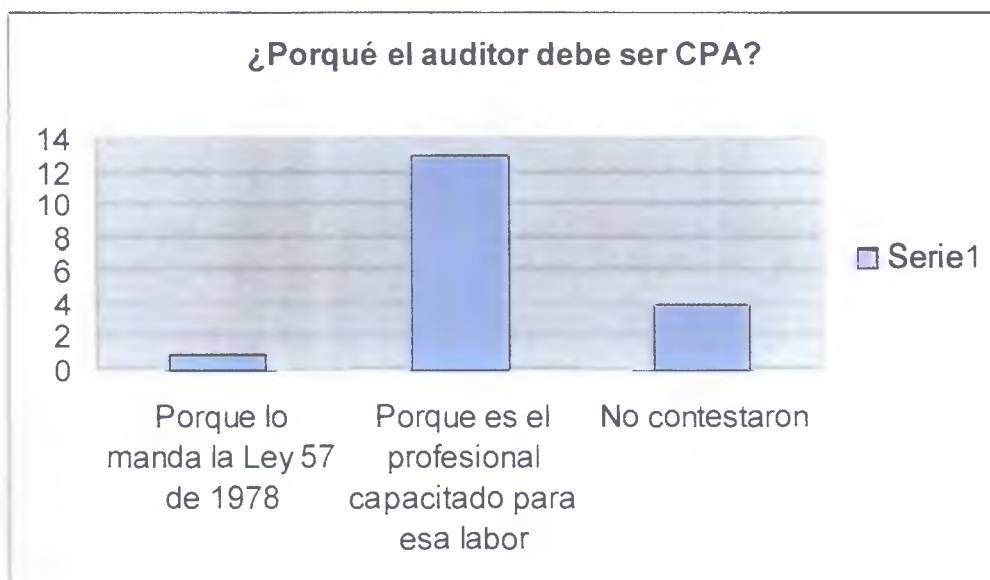


■ SI ■ NO ■ LA NORMA ES GENÉRICA

3. Las auditorías operativas y especiales, ¿deben ser realizadas por un Contador Público Autorizado?



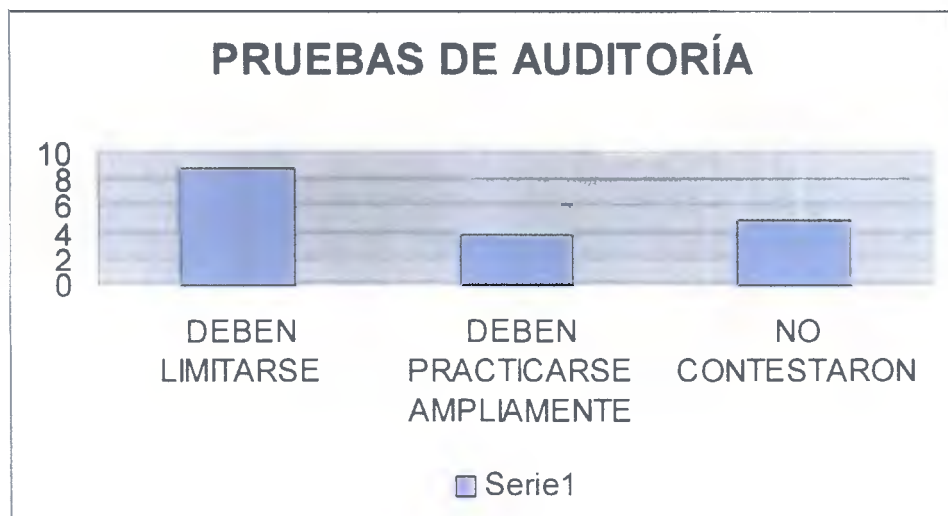
Porqué?



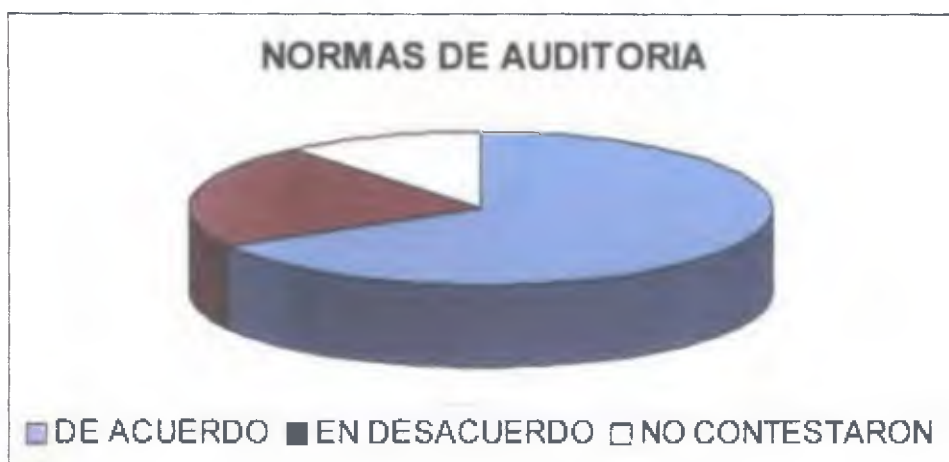
4 Qué opina de las facultades del auditor para practicar pruebas?

Un grupo estimó que el auditor no es un investigador criminal ni puede pretender convertirse en tal; que, debe limitarse a obtener pruebas contables, conforme se ha establecido en las técnicas de auditoría.

Otro grupo estuvo de acuerdo con que se practiquen pruebas testimoniales y demás durante el áudito, especialmente los auditores gubernamentales.



5. ¿Está de acuerdo con la adopción oficial y obligatoria de las Normas de Auditoría?



5. Qué ventajas ofrecen las Normas de Auditoría?

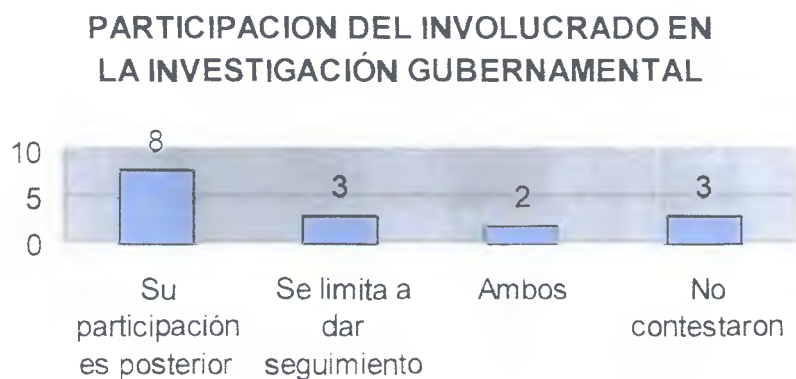




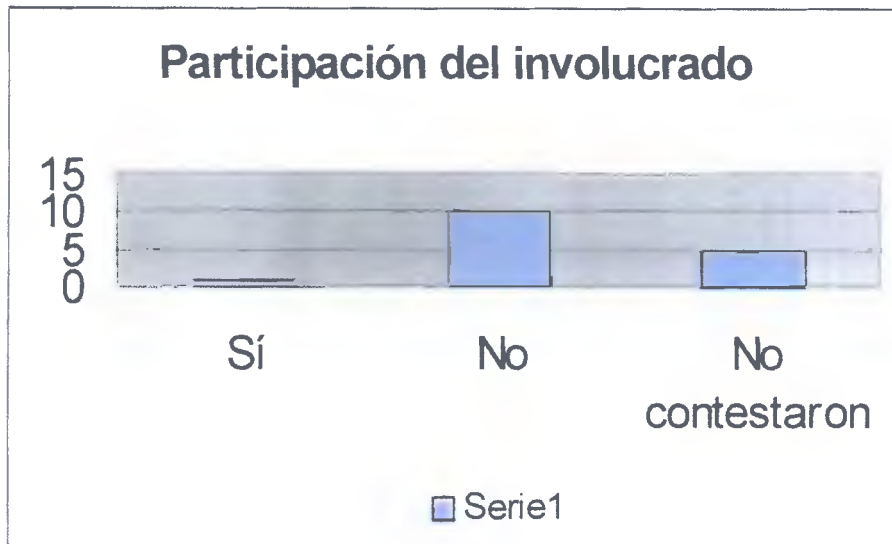
7. Cuál es el alcance de la participación del involucrado en el desarrollo de la investigación y elaboración del informe de auditoría gubernamental?

Los parámetros eran los siguientes:

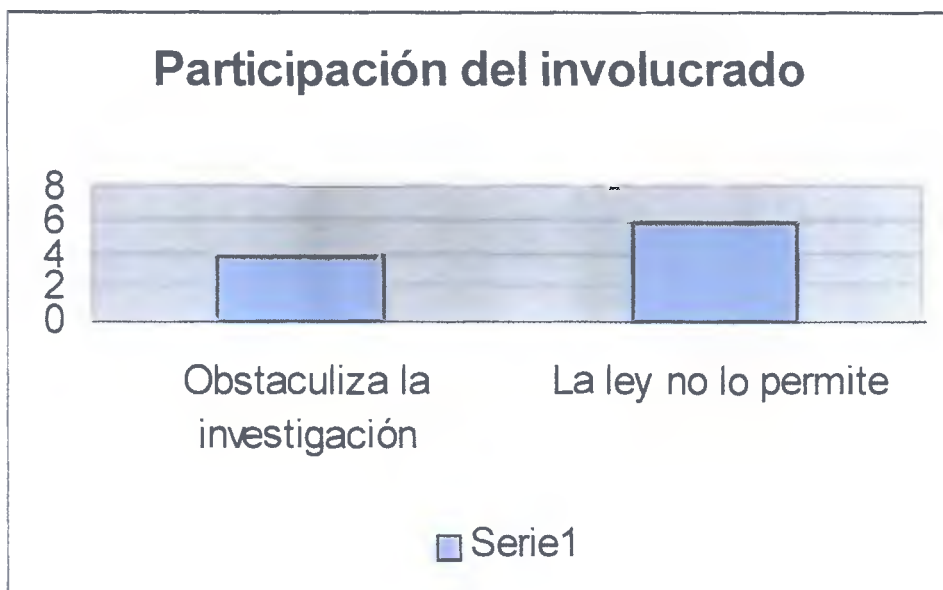
- a) Participa desde su inicio con oportunidad de objetar actos del auditor, proponer y practicar pruebas, ampliar el marco de la auditoría.
- b) Se limita a dar seguimiento a la actividad del auditor, a conocer los resultados de la investigación y aportar documentación, datos o información para esclarecer la irregularidad.
- c) Su participación es posterior a la investigación y se limita a aportar datos o información para esclarecer los hechos.



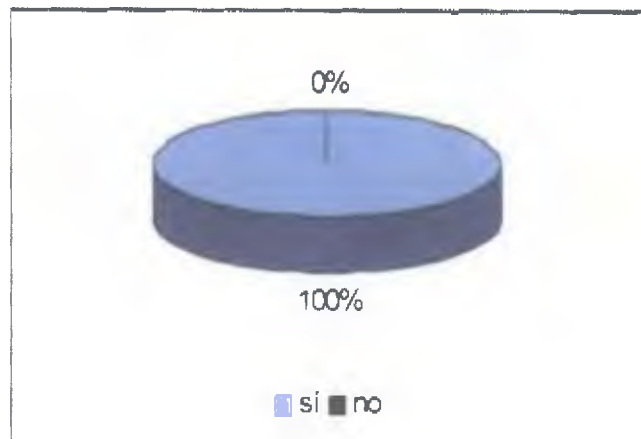
- 8 ¿Puede el involucrado nombrar un auditor particular para que dé seguimiento a la investigación de auditoría gubernamental?



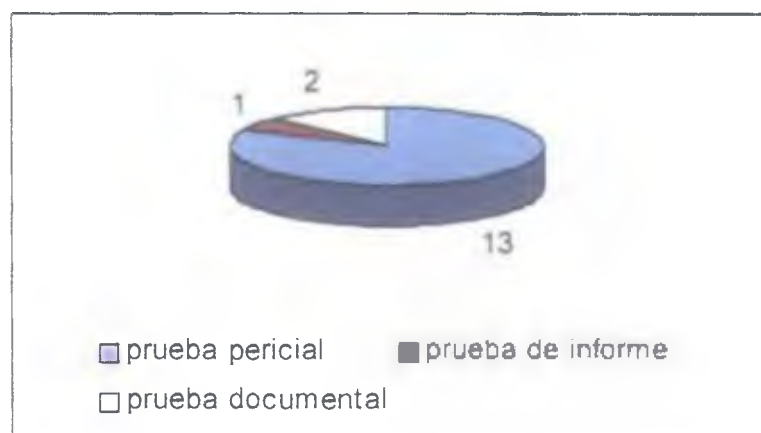
¿Porqué no?



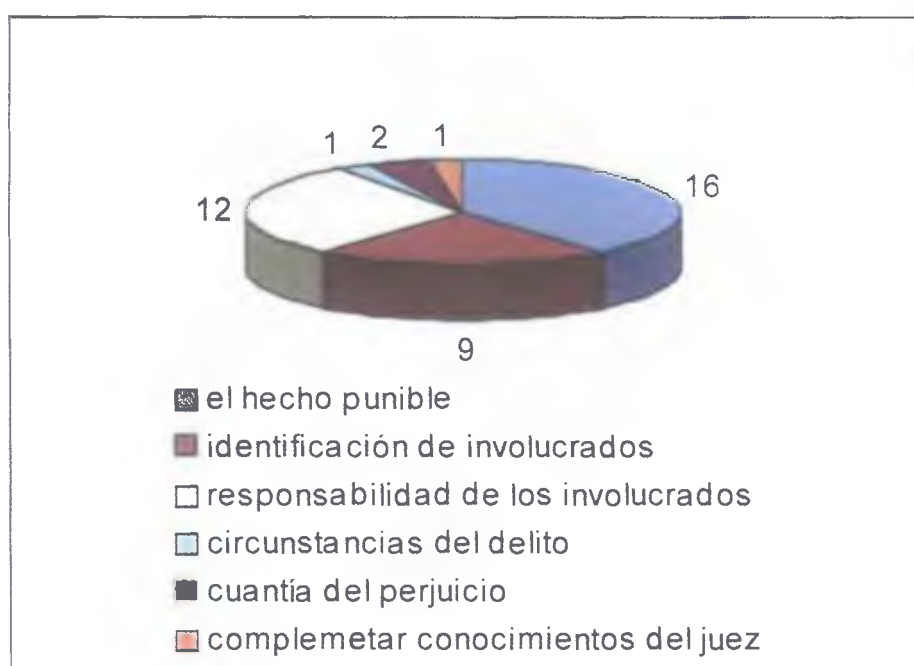
1. Es el Informe de Auditoría un medio de prueba idóneo en el proceso penal?



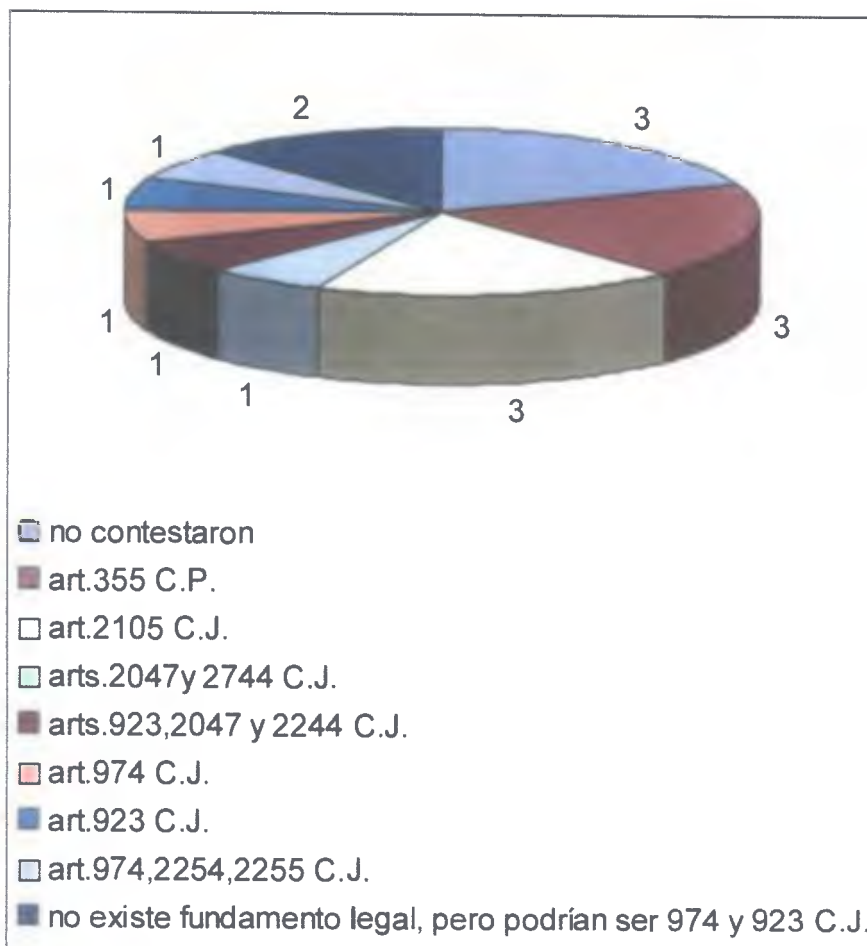
2. ¿Qué tipo de prueba es el informe de auditoría?



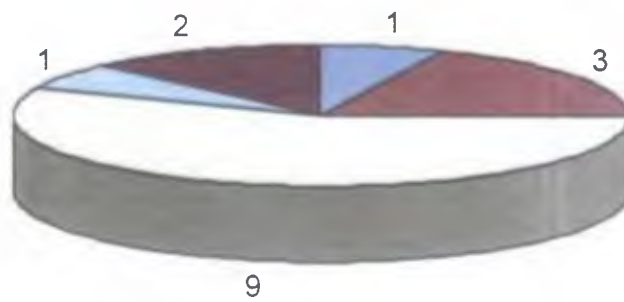
3. ¿Qué se acredita en el proceso mediante el informe de auditoría?



4. ¿Cuál es el fundamento legal de las ratificaciones de los auditores gubernamentales?

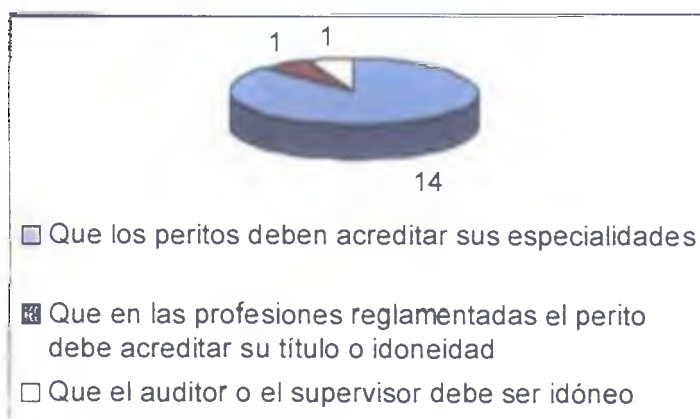


- 5 ¿Qué calificación profesional debe tener un auditor para que su informe de auditoría sea eficaz como medio de prueba en el proceso penal?

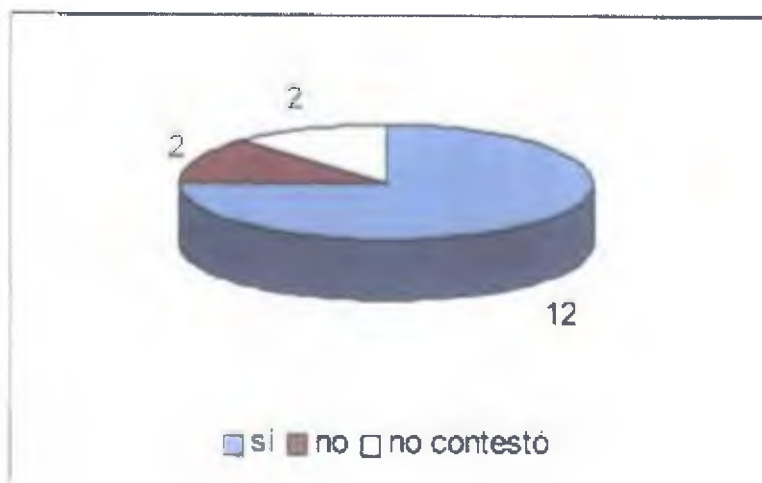


- ☒ Licenciado en contabilidad con experiencia o estudios en auditorías
- ☒ Debe ser idóneo
- ☐ Contador Público Autorizado
- ☐ Licenciado en Contabilidad
- ☒ Puede hacerlo un auditor pero debe refrendarlo un CPA

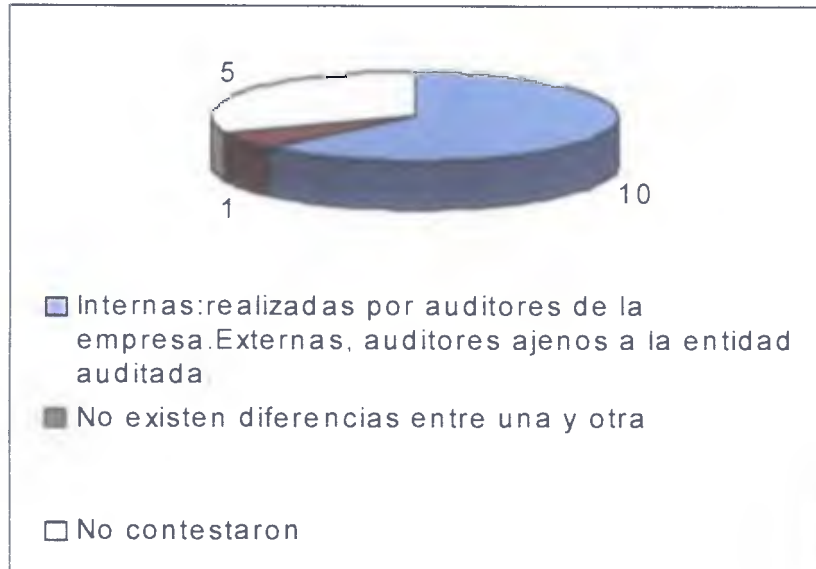
6 ¿Cómo interpreta usted el artículo 978 del código judicial?



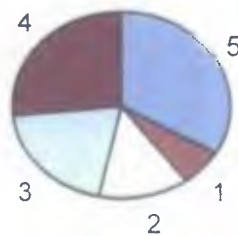
7 ¿Conoce de qué trata la Ley 57 de 1978?



- 8 Mencione una diferencia sustancial entre las auditorías internas y externas.



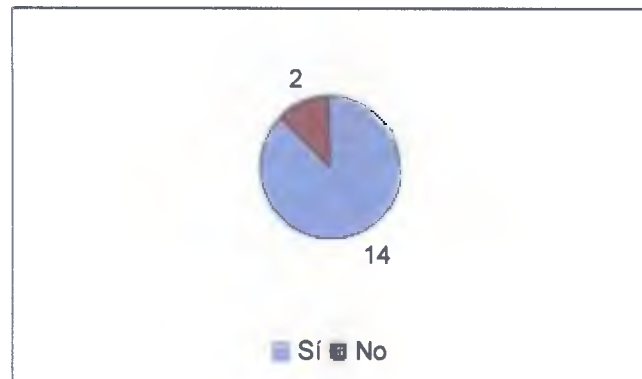
- 8.a. Las auditorías internas y externas, ¿tienen el mismo valor probatorio?



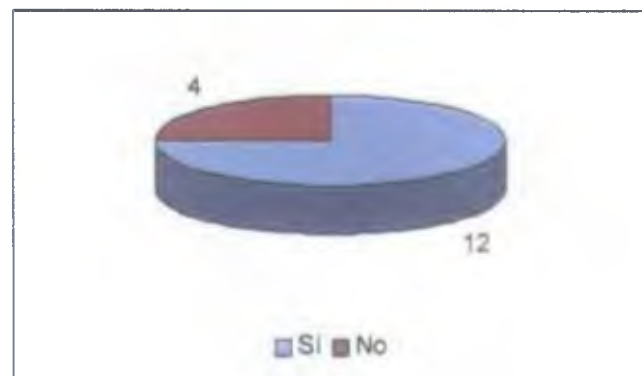
- ☒ Si tienen el mismo valor  
☐ No tienen igual valor  
☐ Las internas tienen más valor  
☐ Depende de su contenido y del caudal probatorio del expediente  
☐ No contestaron



9. Conoce usted los Informes de Antecedentes?

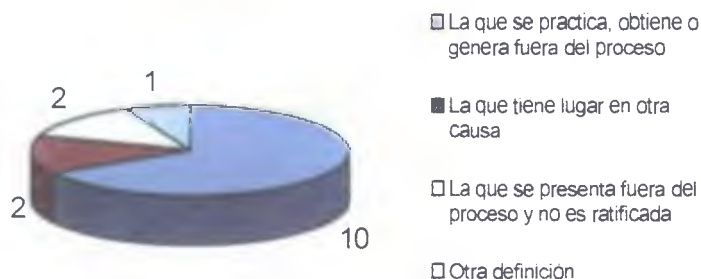


10. Conoce la diferencia entre los Informes de Auditoría y los de Antecedentes?



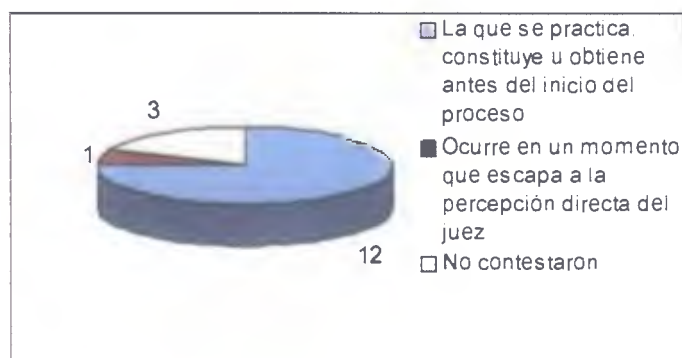
11 Qué significan los conceptos: prueba extraprocesal, prueba prejudicial y prueba judicial?

11.a. Prueba extraprocesal:

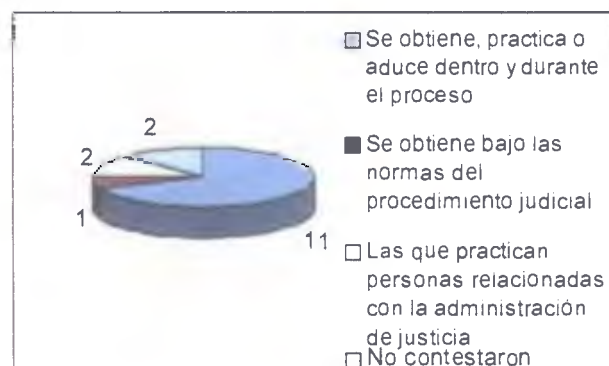


- El concepto vertido en “otra definición” es: “La que se prepara con anterioridad al juicio, por mandato de la ley o la voluntad de las partes, para constatar la creación o extinción de un derecho”

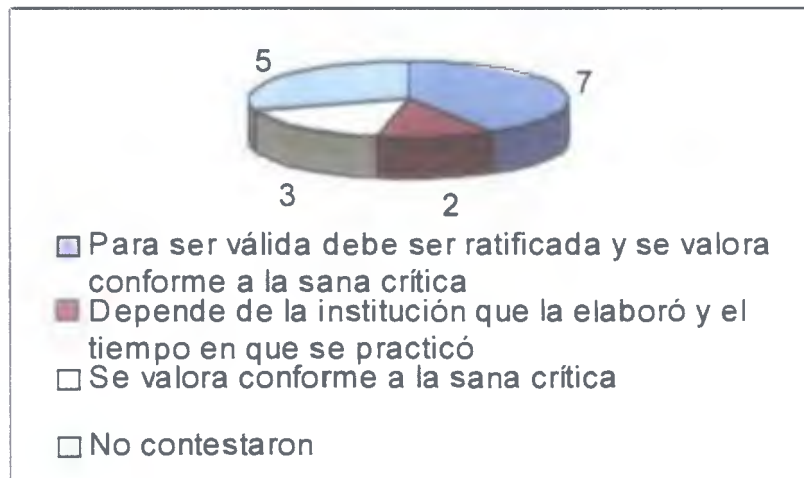
11.b. Prueba prejudicial:



11.c. Prueba judicial:



12. ¿Qué valor tiene en el proceso la prueba extraprocesal?



## **ANALISIS DE LA ENCUESTA APLICADA A FISCALES, JUECES Y ASISTENTES**

A pesar de que algunos jueces del primer circuito judicial de Panamá prefirieron no colaborar con nuestra encuesta, pudimos obtener la cooperación de doce juzgados de circuito penal y de las dos fiscalías anticorrupción de la Procuraduría General de la Nación.

Las preguntas formuladas estuvieron dirigidas a conocer las opiniones de los funcionarios, respecto a temas controvertidos relacionados con los informes de auditoría y su manejo en los procesos penales y a corroborar la justificación de nuestro proyecto.

La encuesta realizada a los fiscales, jueces y sus respectivos asistentes, reflejó, en general, una falta de uniformidad de criterios respecto a la naturaleza de los informes de auditoría, el fundamento legal del trámite que se le imprime en el proceso y las características que le dan eficacia probatoria. No es de extrañar, sin embargo, ya que los informes de auditoría tienen características muy particulares, que la distinguen del peritaje judicial, pese a que es un dictamen técnico.

Asimismo, pudimos observar un manejo regular de conceptos contables que inciden en la valoración y determinación de la eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal. Y, si bien, no se trata de que el juez estudie contabilidad, es preciso que conozca más a fondo los medios probatorios que llegan a los procesos y que exigen su atención.

## CONCLUSIONES

1. El Informe de Auditoría constituye el texto contentivo de los resultados de una auditoría.
2. Las auditorías contables consisten en la revisión o examen de los estados financieros, de las operaciones, actividades, documentos financieros y jurídicos de cualquier empresa, organización o ente estatal. Por su naturaleza, el informe de auditoría más utilizado en el proceso penal es el informe de fraude, también denominado de auditoría forense. Pueden ser internas o externas, atendiendo a la calidad de la relación o afiliación existente entre la Administración y el auditor. Pueden ser financieras, operacionales o especiales, según su objetivo.
3. En la doctrina se denomina auditoría especial a aquellas que recaen sobre elementos ajenos a la contabilidad, por ejemplo, las auditorías sociales, jurídicas, de sistemas, etcétera. En el ámbito gubernamental panameño, se denomina auditoría especial a las que recaen parcialmente en elementos financieros o parcialmente en elementos operativos, y aquellas dirigidas a detectar fraudes o irregularidades en el uso y manejo de bienes estatales. En el foro contable se entienden especiales todas las auditorías que no sean específicamente financieras u operativas.
4. La auditoría no es una profesión independiente ni existe el profesional titulado *auditor*. Es en cambio, una actividad propia del contador. Se imparte

en la licenciatura de Contabilidad y esta regulada en la Ley 57 de 1º de septiembre de 1978.

5. Para realizar cualquier auditoría que implique la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades, como para practicar peritajes judiciales, administrativos o de cualquier índole que recaigan en transacciones u operaciones contables o financieras, por imperio de la Ley N°57 de 1978, es preciso poseer título de Contador Público Autorizado. Este requisito también es exigido en materia de auditorías gubernamentales.
6. Existen Principios, Normas, Técnicas y Procedimientos de auditoría, que son el resultado de estudios, investigaciones y prácticas a nivel de asociaciones, gobiernos y gremios profesionales de distintos países del mundo, que se han asociado con la finalidad de definir criterios y parámetros que sirvan de guía para la realización de las auditorías, dirigidos a controlar la calidad del informe y establecer su uso a nivel internacional. De ahí que en el foro contable tenga más fuerza el informe de auditoría realizado conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, tanto a nivel local, como internacional.
7. El Gobierno Panameño también implementó oficialmente las Normas de Auditoría Gubernamentales para la República de Panamá, con carácter obligatorio para todas las entidades del sector público, mediante el Decreto del Contralor N°247 de 13 de diciembre de 1996.

en la licenciatura de Contabilidad y esta regulada en la Ley 57 de 1º de septiembre de 1978.

5. Para realizar cualquier auditoría que implique la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades, como para practicar peritajes judiciales, administrativos o de cualquier índole que recaigan en transacciones u operaciones contables o financieras, por imperio de la Ley N°57 de 1978, es preciso poseer título de Contador Público Autorizado. Este requisito también es exigido en materia de auditorías gubernamentales.
6. Existen Principios, Normas, Técnicas y Procedimientos de auditoría, que son el resultado de estudios, investigaciones y prácticas a nivel de asociaciones, gobiernos y gremios profesionales de distintos países del mundo, que se han asociado con la finalidad de definir criterios y parámetros que sirvan de guía para la realización de las auditorías, dirigidos a controlar la calidad del informe y establecer su uso a nivel internacional. De ahí que en el foro contable tenga más fuerza el informe de auditoría realizado conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, tanto a nivel local, como internacional.
7. El Gobierno Panameño también implementó oficialmente las Normas de Auditoría Gubernamentales para la República de Panamá, con carácter obligatorio para todas las entidades del sector público, mediante el Decreto del Contralor N°247 de 13 de diciembre de 1996.

determinación de causas y efectos del hecho o dato investigado, puede ser incorporado al proceso como un peritaje.

11. En consecuencia, constituye un dictamen técnico sui generis, producido como el informe al que se refiere el artículo 893 del código judicial, pero cuyo contenido lo semeja al peritaje judicial, sin que pueda ser un peritaje judicial propiamente, ya que no fue producido conforme a las formalidades exigidas para éste.
12. El código judicial panameño no consagra expresamente valor para el peritaje extraprocesal; pero sí reconoce valor, previa ratificación, al testimonio técnico. De ahí que, el informe de auditoría producido de manera extraprocesal, sin contradictorio y fuera de proceso, solo puede ser incorporado y valorado como testimonio técnico, con las formalidades establecidas para la prueba testimonial. En este sentido, la validez del informe técnico extraprocesal, está sujeta a la ratificación del testigo técnico y, los juicios de valor contenidos, propios de un peritaje, no tienen valor de prueba.
13. El informe de auditoría producido con audiencia de las partes, entendida ésta como la oportunidad de participar de manera efectiva en su producción, o decretado por autoridad judicial competente, según lo establecido en el código judicial y según la naturaleza inquisitiva moderada de nuestro sistema penal, debe ser valorado conforme a los parámetros establecidos para el peritaje judicial, ya que, por constituir un dictamen técnico sui generis no requiere el nombramiento ni la juramentación del técnico oficial ante el juez y,



pese a que su forma de producción no atiende estrictamente las normas procedimentales del peritaje judicial, su contenido se extiende a la emisión de juicios de valoración y determinación de causas y efectos, que es elemento propio de un peritaje, a diferencia del informe técnico.

14. No obstante lo anterior, no puede decirse que el informe de auditoría sea un medio de prueba con naturaleza propia, pues su naturaleza es pericial en cuanto constituye un dictamen técnico. *Técnicamente* es un peritaje, pero *jurídicamente* no lo es, porque no se ciñe a las formalidades que exige el código procesal para el peritaje judicial. De ahí que lo hayamos denominado dictamen técnico sui generis, por su forma de producción y por la naturaleza técnica de su contenido, y que deba ser valorado como un peritaje, en atención a su contenido, que constituye la prueba a apreciar.
15. Para que una prueba sea calificada de eficaz, jurídicamente, requiere, entre otras condiciones, que sea válida, es decir, objetiva, legal y útil, además de oportuna. Una prueba válida es aquella que reúne las formalidades exigidas en la ley para ser producidas e incorporadas en el proceso, y si no tiene valor legal no será eficaz para fundamentar una decisión (art. 783 c.j.).
16. Al referirnos a la eficacia de la prueba nos encontramos midiendo la fuerza que ejerce el elemento en el intelecto del juez, para generar en él la convicción, sea positiva o negativa, respecto a un hecho o afirmación. Es eficaz una prueba que logra su cometido, esto es, formar la convicción del juez respecto a la existencia o inexistencia de un hecho, responsabilidad o irresponsabilidad de un sujeto.

17. El pensamiento apreciativo es un proceso intelectual que va más allá de una valoración objetiva, en cuanto pretende la formación de la convicción propia del juez fundamentado en hechos o evidencias, que está orientado en nuestro sistema legal por la sana crítica, que orienta el pensamiento hacia la aplicación de la lógica y las máximas de la experiencia con el fin de obtener, en definitiva, una conclusión razonada y razonable.
18. Para determinar la eficacia probatoria del informe de auditoría, es preciso hacer un análisis serio y crítico de su contenido. El juez puede realizar, como manda la ley, su examen crítico atendiendo a las máximas de la experiencia, la lógica y las reglas de higiene mental. No obstante, las Normas de Auditoría ofrecen al juez los parámetros necesarios para efectuar su análisis, como lo ofrecen a cualquiera que siendo lego en materia de contabilidad y auditoría, requiera apreciar un informe de auditoría, ya que han sido elaboradas atendiendo las máximas de la experiencia en materia contable, los principios científicos en que se funda la auditoría y la técnicas que le imprimen fuerza, tal como se desprende de su contenido. Un breve examen de las citadas Normas, permiten advertir que desprovistas del título "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" constituyen los elementos básicos sobre los que recae la valoración y apreciación probatoria del juzgador, a saber: la competencia del técnico (norma sobre competencia), la relación de su dictamen con el material de hecho (norma sobre evidencia suficiente y competente y sobre la preparación del dictamen), la uniformidad o disconformidad de sus opiniones (norma sobre el debido cuidado y diligencia

profesional y sobre uniformidad), las características personales del perito (norma sobre capacitación profesional y entrenamiento técnico del auditor), entre otros. De manera que constituyen una herramienta de suma utilidad para el juzgador.

19. La eficacia probatoria del informe de auditoría depende también de la documentación adjunta y el resto del caudal probatorio, en apego a las reglas de la sana crítica y el artículo 980 del Código Judicial, y su documentación adjunta debe reunir también los requisitos que la ley exige para la autenticidad y valor probatorio de la prueba documental o aquella a cuya naturaleza corresponda el documento.

## RECOMENDACIONES

1. Existen principios que regulan la actividad probatoria en el proceso, sea penal, civil etc. Tal como los enunciamos, entre tales principios están la publicidad de la prueba y el contradictorio, que ampara el derecho de defensa del procesado, que es fundamental y está consagrado en el artículo 22 de la Constitución Política de Panamá. Ese derecho de defensa, en materia probatoria, se concreta mediante la debida ordenación, notificación de su práctica y efectiva participación del procesado, pudiendo este conocer quiénes son los técnicos o peritos nombrados, presentar sus puntos de vista, ampliar o impugnar los puntos sobre los que recae, formular tachas o recusaciones, entre otros. La incorporación al proceso, de una prueba extraprocesal, sería, en consecuencia, violatoria de dicho principio.

Por otra parte, el derecho penal es un derecho público, según el cual el juez puede hacer solo lo que la ley expresamente le faculta. El código judicial concede valor a las pruebas prejudiciales y, en materia de prueba extraprocesal, únicamente admite el testimonio, previa ratificación.

Está visto que el informe de auditoría gubernamental, por su profesionalismo, por su carácter oficial y exhaustividad, es un medio de prueba de mucha utilidad en el proceso penal. Por ello, sugerimos la creación de una norma procesal que confiera valor a los dictámenes técnicos oficiales que deban hacerse por iniciativa de la institución, por mandato de ley, diferenciándolos de los informes técnicos, que serían valorados conforme a las reglas de la sana

crítica con atención a los parámetros establecidos en el artículo 980 del código judicial para los peritajes.

2. Así como resultan de utilidad en la práctica forense del abogado, los informes científicos de ADN, entre otros dirigidos a determinar circunstancias y modalidades de un hecho o a identificar al delincuente, y por ello los gremios de abogados se ha ocupado de conocer su naturaleza, características y demás elementos que son de relevancia jurídica en el proceso penal, se ha visto la importancia que tienen los informes de auditoría, especialmente cuando se trata de delitos contra el patrimonio y contra la administración pública, y la relevancia que tendrá si se aprueba y entra en vigor la reforma sobre delitos financieros; por ello, recomendamos a los distintos gremios de abogados, magistrados, jueces y fiscales, especialmente, ocuparse de estudiar y conocer la materia relacionada con las auditorías y los peritajes contables.

3. El derecho probatorio es tan trascendental, sobre todo porque involucra el respeto a los derechos fundamentales (defensa, contradictorio, debido proceso, etc.), que debe ser implementada como materia en la licenciatura de Derecho y Ciencia Política de las Universidades del país, con el fin de garantizar mínimamente la preparación en esta materia, de los funcionarios de la Administración Pública y de Justicia, como de los abogados litigantes.

4. El artículo 10 del Decreto No. 65 de 23 de marzo de 1990, debe ser eliminado o reformado, ya que su pésima redacción genera malas prácticas que afectan la eficacia probatoria del informe de auditoría en cualquier proceso. El auditor debe limitarse a recabar información de terceros, sin perjuicio de que lo haga mediante una declaración jurada que tendrá valor en el proceso penal siempre que sea ratificada y con total exclusión de los funcionarios de manejo o terceros que resulten vinculados conforme explicamos en el aparte anterior.

## BIBLIOGRAFÍA

### TEXTOS

1. AMORES CORREA, Miriam. Principios que Imperan en Materia Probatoria. Revista de Derecho Procesal. Departamento de Derecho Procesal de la Universidad de Panamá, año 2000.
2. ANTEQUERA STAND, Miguel. El Informe del Auditor Independiente. Su contenido, preparación y presentación. Carvajal, S.A., Colombia, 1989.
3. ARAÚZ SÁNCHEZ, Heriberto. La Función Juzgadora de la Contraloría General de la República. Editorial Mizrachi & Pujol, S.A., Panamá, 2000.
4. ARAÚZ SANCHEZ, Heriberto. La Jurisdicción de Cuentas en Panamá. Impresora de la Nación, INAC, primera edición, Panamá, 1998, 243 p.
5. ARAÚZ SANCHEZ, Heriberto. La Suspensión del Cargo del Servidor Público. Universal Books, Panamá, 2002, 265 pp.
6. ARAÚZ SANCHEZ, Heriberto. Nuevo Procedimiento Administrativo General Panameño. Universal Books, Panamá, 2001, 128 pp.
7. ARENAS SALAZAR, Jorge. Crítica del Indicio en Materia penal. Segunda edición actualizada, Ediciones Doctrina y Ley, Santa Fé de Bogotá, Colombia, 1993, 194 pp.
8. BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Restricciones a la Prueba en la Constitución Brasileña. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Ediciones Librería del Profesional, Santafé de Bogotá, D.C., Colombia, 1997, p.127.
9. BENTHAM, Jeremías. Tratado de las Pruebas Judiciales. Valletta Ediciones, primera edición, Buenos Aires, Argentina, 2002, 402 pp.
10. BERNAL CUELLAR, Jaime y Montealegre Lunett, Eduardo. El Proceso Penal. Universidad Externado de Colombia, Colombia, 1998, 586 p.
11. BIDART CAMPOS, Germán J. Suplemento de Derecho Constitucional. Buenos Aires, 21 de septiembre de 1998.
12. BIDART CAMPOS, Germán J. Suplemento de Derecho Constitucional. Buenos Aires, 28 de septiembre de 1998.

13. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario Jurídico Enciclopédico. Actualizado, corregido y aumentado por Guillermo Cabanellas de Cuevas, Editorial Heliasta, edición 1997.
14. CAFFERATA NORES, José I. La Prueba en el Proceso Penal. Segunda edición actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.
15. CAFFERATTA NORES, José Isabel. Las Pruebas Ilícitas. Revista Doctrina Penal. 1986.
16. CAMARGO, Pedro Pablo. El Debido Proceso. Editorial Leyer, Bogotá, Colombia, 2001, 424 pp.
17. CARRASCO, Luis Mario. El Derecho a la Prueba. Cuadernos de Ciencias Penales. Publicación del Instituto de Ciencias Penales, Año II, No.2, enero-diciembre de 1999, Ed. Panamá Viejo, Panamá, 1999, pág.17.
18. CEDEÑO ALVARADO, Ernesto. Jurisprudencia Administrativa Comentada. Impreso por la Dirección General de Fiscalización de la Contraloría General de la República, Panamá, julio de 2000.
19. CHARRY Héctor P. O. Auditoría Jurídica. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, 110 p.
20. CHONG, César. Algunas consideraciones relativas a la adopción de las normas internacionales de contabilidad en Panamá. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
21. CLARIÁ OLMEDO, Jorge A. El Proceso Penal. 2da. Edición, Depalma, Buenos Aires, 1994, 400 ps.
22. COLLADO C., Juan A. La Contabilidad ante el Proceso de Cambio. Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. Revista publicada en honor al 60 Aniversario 1941-2001, Edición Servicios Profesionales Sagitario, S.A., Panamá, 2001-2002.
23. COLLADO, Juan A. Informes Financieros firmados por personas no idóneas. Sección "Opinión" del diario Panamá América, sábado 3 de marzo de 1996, página 7 A.
24. CORDERO, Franco. Procedimiento Penal. Tomo II, Editorial Temis, Santa fe de Bogotá, Colombia, 2000, 526 pp.



25. COURET, Alain. L'Audit Juridique, en Cahiers Français N°248, Audiet Management, Francia, 1990.
26. DAVIS ECHANDIA, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Biblioteca Jurídica Díké, primera edición, Colombia, 2 tomos.
27. DE SANTO, Víctor. La Prueba Judicial: teoría y práctica. 2da. edición actualizada, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1994, 729 pp.
28. DE SANTO, Víctor. La Prueba Pericial. Editorial Universidad, Buenos aires, 1997.
29. DELGADO, Tilcia Elena. Escándalos Inc. Artículo de portada del Suplemento Martes Financiero, del diario La Prensa. Pág.18-21, Panamá, 27 de agosto de 2002.
30. DIAMOND, Alberto. Veracidad de la información financiera: responsabilidad del auditor vs. Responsabilidad de los administradores. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
31. Diccionario de la Lengua Española y de Nombres Propios, Editorial Océano, España.
32. DUQUE GÓMEZ, José N. El Testimonio y la Confesión. Compilación y Extractos. Editorial Jurídica Bolivariana, primera edición, Bogotá, Colombia, 2001, 617 p.
33. Ernst & Young. Compendio de las Principales Disposiciones que rigen la contabilidad y el ejercicio de la profesión de Contador Público Autorizado en la República de Panamá. Panamá, septiembre de 1998.
34. FÁBREGA P., Jorge. Estudios Procesales. ..2 tomos.
35. FÁBREGA P., Jorge. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Segunda edición corregida, Editora Jurídica Panameña, Panamá, 1999.
36. FÁBREGA P., Jorge. Medios de Prueba. Editora Jurídica Panameña, Panamá, 1997.
37. FÁBREGA, Jorge. Teoría General de la Prueba. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, segunda edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 2000, 531 pp.

38. FERNÁNDEZ DEL TORCO ALONSO, Juan M. Los Procedimientos de Prueba de la Responsabilidad Médica: La Historia Clínica. La Prueba Pericial. El Informe Forense. Cuadernos de Ciencias Penales. Publicación del Instituto de Ciencias Penales, Año II, No.2, enero-diciembre de 1999, Ed. Panamá Viejo, Panamá, 1999, pág.39.
39. FIERRO - MÉNDEZ, Heliodoro. El Control de la Legalidad en el Derecho Procesal Penal. Editorial Leyer, Bogotá D.C., Colombia, 2001, 410 pp.
40. FONSECA BIORJA, René. Auditoría Interna. Un enfoque moderno de planificación, ejecución y control. Serie Gestión Financiera y Control. Ediciones Corporación EDI-ABACO, CIA LTDA., Quito, Ecuador, primera edición, 1989, 334 p.
41. GALVEZ, Urbano y COLLADO, Juan. La Educación: Elemento Fundamental para el Desarrollo del Nuevo Perfil del Contador. Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. Revista publicada en honor al 60 aniversario 1941-2001, Edición Servicios Profesionales Sagitario, S.A., Panamá, 2001-2002.
42. GÓMEZ ARISTIZÁBAL, Horacio. Las Pruebas en el Nuevo Procedimiento Penal. Primera edición, Tercer Mundo Editores, Bogotá, Colombia, 1989, 149 pp.
43. GÓMEZ CARDONA, Efraín. Nuevo Derecho Administrativo Colombiano. Biblioteca Jurídica DIKE, Colombia, 1995.
44. GONZALEZ-MALAXECHEVARRIA, Angel. "Teoría y Praxis de la Auditoria Global en la Macroestructura de un Estado Moderno: Políticas de Auditoria y Auditorias Políticas." Conferencia Magistral en el XI Congreso Nacional de Contadores "Definición y Oportunidades del Contador ante el Nuevo Orden Económico". Panamá, 8 y 9 de mayo de 1998.
45. GORPHE, Francois. La Crítica del Testimonio. Cuarta Edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, España, 1962, 397pp.
46. GUERRERO MATEUS, María Fernanda y SANTOS MERA, Jaime Eduardo. Fraude Informático en la Banca. Aspectos Criminológicos. Ediciones ESMA, LTDA., primera edición, Santa Fe de Bogotá, D.C., Colombia, 1993, 146 pp.
47. HERRERA, Juan R. El Comité de Auditoría y su impacto en la auditoría. Boletín del Instituto de Auditores Internos "Pistas de Auditoría", Florida, USA, marzo-abril de 1992.

48. HOLMES, Arthur W. Auditoría. Principios y Procedimiento. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, segunda edición, México, 1992.
49. HUERTAS MARTÍN, M. Isabel. El Sujeto Pasivo del Proceso Penal como objeto de la Prueba. José María Bosch Editor, Barcelona, España, 1999, 513 pp.
50. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas Internacionales de Contabilidad, 1997. Cuarta edición, Impresora Múltiple, S.A. de C.V., junio de 1997, México D.F., 638 p.
51. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Auditoría Operacional. Primera edición, México, 1989, 169 pp.
52. KAISER, Roberto L. La Auditoría Forense, Sector Emergente: Perros Sabuesos en Demanda. Revista InterAmérica, Organo Oficial de la Asociación Interamericana de Contabilidad, Año V, Número 10, Ediciones Artes Gráficas, Santo Domingo, República Dominicana, 2002.
53. LAGUERRE ROMERO, Luis Alberto. La Independencia en el Ejercicio de la Profesión de Contador Público Autorizado. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
54. LASCANO SERES, Manuel. El Manejo de las Organizaciones y su Auditoría Interna, MacGraw Hill, México 1995.
55. MEIGS, Robert y Mary, BETTNER Mark y WITTINGTON, Ray. Contabilidad. La base para decisiones gerenciales. McGraw Hill, décima edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1999, 880 p.
56. MELÉNDEZ, Euclides. El Control. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
57. MONTERO AROCA, Juan. Nociones Generales sobre la prueba. Entre el Mito y la realidad. Revista de Derecho Procesal, escritos y propuestas de profesores procesalistas. En homenaje al Maestro Hernando Davis Echandía. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Universidad de Panamá, p.33-63.
58. MUÑOZ POPE, Carlos Enrique. Cuestiones sobre el Proceso Penal. Ediciones Panamá Viejo, Panamá, 1997, 121 pp.

59. MUÑOZ POPE, Carlos Enrique. Introducción al Derecho Procesal Penal. Volumen I., Publicación del Departamento de Ciencias Penales. Facultad de Derecho, Universidad de Panamá, Panamá, 1989.
60. MUÑOZ POPE, Carlos Enrique. Política Criminal y Reforma Penal en Panamá. Ediciones Panamá Viejo, 2001.
61. MUÑOZ SABATÉ, Luis. Fundamentos de la Prueba Judicial Civil L.E.C. 1/2000. J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2001, 447 pp.
62. MUÑOZ, Publio. Implicaciones jurídicas de la responsabilidad del contador público autorizado en los estados financieros auditados por él. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
63. OBEDIENTE, Jorge. La Transformación de las Firmas de Auditores. Artículo del diario La Prensa, sección "Opinión", 13-A, Panamá, 19 de septiembre de 2002.
64. OSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y Sociales. Editorial Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, República Argentina, 1982.
65. PALLARES, Eduardo. Diccionario de derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, vigésima cuarta edición, México, 1998.
66. PARRA QUIJANO, Jairo. Algunos Aspectos Probatorios del Enriquecimiento Ilícito. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Ediciones Librería del Profesional, Santafé de Bogotá, D.C., Colombia, 1997, p.139.
67. PARRA QUIJANO, Jairo. La Prueba de Informes. Revista Novum Ius N°6, Asociación Nueva Generación Jurídica de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Panamá, 1990.
68. PARRA QUIJANO, Jairo. Las Pruebas Científicas y las Reglas de la Sana Crítica. Revista de Derecho Procesal, Departamento de Derecho Procesal de la Universidad de Panamá, año 2000.
69. PAYÁ, Fernando Horacio, CARRERÓ, Federico Carlos, DE DIAZ CORDERO, María A., GUERISOLI, Elsa y LIMA, Susana. Instituciones Procesales. Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1993, 300 p.
70. PAZ DÍAZ, Néstor Oscar. Contabilidad General I. Universidad de Panamá, Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad, Escuela de Contabilidad, Panamá, mayo de 1994, 79 pp.

71. PAZ DÍAZ, Néstor Oscar. Contabilidad General. Segunda Edición, McGraw Hill, México D.F., 1999, 266 pág.
72. PICADO SOTELA, Sonia. Pruebas Legales y Libre Apreciación. Publicaciones de la Universidad de Costa Rica, Serie Ciencias Jurídicas y Sociales N°18, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Costa Rica, 1970, 154 pp.
73. QUINTERO OSPINA, Tiberio. La Prueba en Materia Penal. Editorial Leyer, segunda edición, Santa Fe de Bogotá, 1997, 453 pp.
74. RAMIREZ GÓMEZ, José Fernando. La Prueba Documental. Teoría General. Señal Editorial, quinta edición, Medellín, Colombia, 1994, 349 pp.
75. RAMOS MÉNDEZ, Francisco. El Sistema Procesal Español. J.M. Bosch Editor, Barcelona, España, 1999.
76. RENGEL ROMBERG, Aristides. El testigo técnico o calificado en el Derecho Venezolano. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Ediciones Librería del Profesional, Santafé de Bogotá, D.C., Colombia, 1997, p.103.
77. ROBLES, Ramira. Valor Agregado de las auditorías internas. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
78. ROCHA ALVIRA, Antonio. De la Prueba en Derecho. Biblioteca Jurídica DIKE, Colombia, edición 1990.
79. RODRÍGUEZ, Libardo. Derecho Administrativo General y Colombiano. Editorial Temis, novena edición, Colombia, 1996.
80. ROSENBERG, J.M. Diccionario de Administración y Finanzas. Grupo Editorial Océano, Barcelona, España, 641 pp. (no tiene fecha).
81. RUSSEL, Harold F. Pifias y Fraudes. Ediciones Economía y Empresa / Gebisa, Panamá, 1982, 323p.
82. SAENZ ELIZONDO, María Antonieta. La Prueba ilícita en el proceso penal, Revista Ciencias Penales, Año 4, N°6, dic.1992.
83. SENLLE, Arturo. Calidad Total en los servicios y en la Administración Pública, Gestión 2000, Barcelona, España, 1993.

84. SUAREZ, Andrés S. La Moderna Auditoría, Mac Graw Hill Interamericana de España, Madrid, España, 1990.
85. TAYLOR, Donald y GLEZEN G. William. Auditoría: Integración de Conceptos y Procedimientos. Editorial LIMUSA, México D.F., 1987, 983 pp.
86. TEM P., Ezequiel. La Auditoría Interna: Su Orientación en este Nuevo Milenio. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
87. TESTA, Bolívar. Importancia de la Responsabilidad de un C.P.A. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
88. TILE, Alberto. La Responsabilidad Civil del Contador Público Autorizado. Colegio de Contadores Públicos de Panamá, Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2001, Panamá, 13 de julio de 2001.
89. VALLETTA, María Laura. Diccionario Jurídico. Valletta Ediciones, 1999.
90. VASQUEZ ROSSI, Jorge. Un Nuevo Paso Atrás en la Larga Marcha hacia el Debido Proceso. Revista La Ley, Suplemento de Jurisprudencia Penal, a cargo de Francisco J. D'Albora. Buenos Aires, Argentina, 28 de septiembre de 1998.
91. VESCOVI, Enrique. Las Pruebas Ilícitas. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Ediciones Librería del Profesional, Santafé de Bogotá, D.C., Colombia, 1997, p.119.
92. WALTER, Gerhard. Libre Apreciación de la Prueba. Editorial Temis, Librería, Bogotá, Colombia, 1985, 413 pp.
93. WILLINGHAM, John J. y CARMICHAEL, D.R. Auditoría: conceptos y métodos. Traducción de la tercera edición en inglés, Editorial McGraw-Hill, México, 1988, 466p.
94. ZAFFARONI, Eugenio. Sistemas Penales y Derechos Humanos en América Latina. Informe Final del Programa de Investigación desarrollado por el Instituto Interamericano de Derechos Humanos (1982-1986). Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, 461 pp.

#### JURISPRUDENCIA

1. Registro Judicial, agosto de 1999, pag.349.

2. Registro Judicial, marzo de 1995, pág.275.
3. Registro Judicial, octubre de 2000, pág.500-503.
4. Registro Judicial, enero 1996 pág.301 — 302.
5. Auto del Primer Trib. Sup.- de 27 de oct., 1994
6. Auto Primer Trib. Sup. 6 de feb. 1995.
7. Fallo de la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 14 de septiembre de 2001.
8. Fallo de la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Penal, de 21 de abril de 1994.
9. Jurisprudencia Penal. Universidad de Panamá, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Centro de Investigación Jurídica, editorial universitaria, Panamá, 1972.
10. Jurisprudencia Penal. Cadul Rodríguez M. y Rigoberto González M. Editorial Mizrachi y Pujol, Panamá, 1985.
11. Jurisprudencia Penal I. Jaime Jované y José Martín Rodríguez. Publicaciones Jurídicas de Panamá, Publipam, Panamá, 1993.
12. Jurisprudencia Penal II. Jaime Jované y José Martín Rodríguez. Publicaciones Jurídicas de Panamá, Publipam, Panamá, 1995.

#### LEYES, ACUERDOS, DECRETOS, RESOLUCIONES

1. Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República. Gaceta Oficial N°20,188 de 20 de noviembre de 1984.
2. Ley 57 de 1 de septiembre de 1978, por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado. Gaceta Oficial N°18,673 de 28 de septiembre de 1978.
3. Ley 38 de 2000.
4. Ley N°59 de 29 de diciembre de 1999, que reglamenta el artículo 29 de la Constitución Política y dicta otras disposiciones contra la corrupción administrativa.
5. Ley N°6 de 1 de febrero de 1941, Gaceta oficial N°8448 de 7 de febrero de 1941, por la cual se organiza la Contraloría genral de la República (derogada por la nueva ley).



6. Decreto de Gabinete N°36 de 10 de febrero de 1990.
7. Decreto N°65 de 23 de marzo de 1990.
8. Resolución N°3 de 30 de agosto de 2000, de la Junta Técnica de Contabilidad, Gaceta Oficial N°24,161, pág.15, lunes 16 de octubre de 2000.
9. Resolución N°204 de 13 de julio de 1995, del Contralor General de la República, por el cual se crea la Dirección Nacional de Investigaciones Especiales.
10. Constitución Política de la República de Panamá, de 1972.
11. Código Judicial, edición septiembre de 2001.
12. Código Penal
13. Ley de Enjuiciamiento Criminal de España. Editorial CIVITAS, Biblioteca de Legislación, 14ª edición actualizada a septiembre de 1993, Madrid, España.
14. Acuerdo N°3-98 de 23 de septiembre de 1998, de la Superintendencia de Bancos.
15. Decreto N°26 de 17 de mayo de 1984, por el cual se aprueba el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos Autorizados. Gaceta Oficial N°20,070 de 4 de junio de 1984.
16. Decreto N°247 de 13 de diciembre de 1996, del Contralor General de la República, por el cual se emiten las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá y se adoptan otras disposiciones.
17. Resolución N°4 de 10 de febrero de 1998 de la Junta Técnica de Contabilidad sobre la adopción de Normas de Contabilidad y Auditoría.

#### REVISTAS, BOLETINES, MANUALES

1. Seminario Regional Interamericano celebrado en Bolivia. ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD. Boletín Interamericano, mayo-junio 2002, 15 pp.
2. Boletín Interamericano. Comité Ejecutivo AIC Asume. ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, marzo-abril de 2002, 15 pp.
3. Conclusiones de la Conferencia Interamericana de Contabilidad. ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD. Revista Interamérica, Año V, Núm. 9, enero-marzo de 2002, 47 pp.
4. Revista del Colegio Nacional de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. Suplemento del XLIV Aniversario de Fundación 1957-2002, 13 de julio de 2001, Panamá.
5. Revista Interamericana de Contabilidad, abril-junio de 1992, N°46.
6. Revista InterAmérica. Asociación Interamericana de Contabilidad, Año V, N°10, 2001.
7. Contenido del Seminario "Participación del Contador Público Autorizado en las Diligencias Judiciales". Colegio de Contadores Públicos Autorizados, 21 y 22 de mayo de 2002.
8. Manual de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades. CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Panamá, diciembre de 1996



9. Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá. Dirección de Auditoría de la Contraloría General de la República. Diciembre de 1996, Panamá, 40 p.
10. Manual de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades. Dirección de Auditoría General de la Contraloría General de la República. Diciembre de 1996, 45 p.
11. Manual Técnico sobre Normas de Auditoría para la Contraloría General de la República. Febrero de 1991. Panamá. 24 p.
12. Manual Técnico sobre Normas de Auditoría para la Contraloría General de la República. Contraloría General de la República, febrero de 1991, 24 ps.
13. Plan de Estudios de la Facultad de Administración de Empresas Contabilidad, Escuela de Contabilidad, Universidad de Panamá
14. Revista del Instituto Colombiano de Derecho procesal. Volumen II, N°21 y 22, 1997, Ediciones Librería del Profesional, 247 pp.
15. Revista de la Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá (ACONTAP) del 60 Aniversario, 1941-2001, Edición Servicios Profesionales Sagitario, S.A.
16. Informe de los Estados Financieros Consolidados del Global Bank Corporation, 2002.
17. Revista Juris, año 4, Vol.2, Tomo I, Sistemas Jurídicos.

#### OTRAS FUENTES

1. Anteproyecto de Ley por la cual se regula la profesión del Contador Público. Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá. Revista publicada en honor al 60 Aniversario 1941-2001, Edición Servicios Profesionales Sagitario, S.A., Panamá, 2001-2002.
2. Anteproyecto de Legislación para Delitos Bancarios y Financieros. Código Penal, Título XII Delitos Contra la Economía Nacional, Capítulo 1-A.
3. Informe N°568 de 27 de septiembre de 1995, de la Oficina del Inspector General, para el Presidente de la Junta Directiva de la Comisión del Canal de Panamá, sobre irregularidades en contratos sobre operaciones anteriores, realizadas en la Oficina del Depósito de Equipo y Mobiliario (Furniture Pool).
4. Diario La Prensa del viernes 14 de junio de 2002, sección Negocios, pág.49 A.
5. Diario Street Journal Americas, del viernes 11 de enero de 2002.
6. Suplemento CAPITAL N°74, del 18-24 de febrero de 2002, artículo de Opinión, pág. 8.
7. Diario Panamá América, del jueves 31 de enero de 2002, pág. D6 y D7.
8. Diario La Prensa, del lunes 4 de febrero de 2002, sección Negocios, pág. 46 A.
9. Diario Panamá América, del sábado 30 de marzo de 1996, sección Opinión, pág. 7 A.

10. Expediente de la Comisión Nacional de Valores relacionado con la demanda contencioso administrativa de Nulidad interpuesta contra el Acuerdo N° 2 del 28 de febrero de 2000 de la Comisión Nacional de Valores.
11. Expediente de la Superintendencia de Bancos relacionado con la demanda contencioso administrativa de Nulidad interpuesta contra el Acuerdo N°4-99 de 11 de mayo de 1999 de la Superintendencia de Bancos.
12. Suplemento Martes Financiero del diario La Prensa. Escándalos Inc. 27 de agosto de 2002.
13. Diario El Panamá América del jueves 24 de octubre de 2002, pág.C1. (Transparencia o Cárcel: empresas y auditores)
14. Diario La Prensa del jueves 19 de septiembre de 2002, sección Opinión, pág.13 A.
15. Diario El Panamá América del jueves 28 de noviembre de 2002, artículo de Portada.
16. Diario La Prensa del miércoles 23 de octubre de 2002, sección Negocios, pág. 30 A.
17. Diccionario Larousse
18. Plan de estudios elaborado para la Licenciatura en Contabilidad, en la Escuela de Contabilidad de la Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Panamá.
19. Diario La Prensa del viernes 14 de junio de 2002 (pág. 49 A)
20. Diccionario Everest de la Lengua Española.

ANEXOS

## ENCUESTA

(JUECES, FISCALES, ASISTENTES)

Tema: Los Informes de Auditoría privados y gubernamentales.

NOTA: Se agradece contestar con base en los conocimientos ya adquiridos y en la experiencia profesional, aportando preferiblemente su opinión, cuando sea el caso. Si no recuerda la respuesta, por favor, deje el espacio en blanco.

1. Su cargo es: 1. Magistrado 2. Juez 3. Fiscal 4. Asistente

2. Años de experiencia en el cargo o posiciones similares: \_\_\_\_\_

3. ¿Le parece a usted que el informe de auditoría contable es un medio de prueba idóneo en el proceso penal?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

4. En su opinión, qué tipo de prueba es el informe de auditoría, tanto gubernamental como privado (pericial, informe, documental etc.)?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

5. En el proceso penal, con qué finalidad solicita usted un informe de auditoría:

---

---

---

13. En términos generales, ¿qué entiende usted por prueba extraprocesal o extrajudicial, prueba prejudicial y prueba judicial?

Extraprocesal:

---

Prejudicial:

---

Judicial:

---

14. ¿En qué consiste el “Control Judicial de la Prueba”, cuál es su importancia en el proceso y qué efectos produce el no atenderlo?

---

---

15. ¿Qué valor tiene en el proceso penal la prueba extraprocesal? (aporte el fundamento legal)

---

---

---

16. En su opinión, qué condiciones debe tener un informe de auditoría contable (público o privado) para que se considere eficaz como medio de prueba en el proceso penal?

---

---

---

---

---

Muchísimas Gracias. Su colaboración es un aporte para una tesis de Maestría titulada Eficacia Probatoria del Informe de Auditoría en el proceso penal, en la Universidad de Panamá.

Para acreditar el hecho punible \_\_\_\_\_

Para obtener la identificación de los involucrados \_\_\_\_\_

Para determinar la responsabilidad de los involucrados \_\_\_\_\_

Para acreditar los tres elementos mencionados \_\_\_\_\_

Otro \_\_\_\_\_ (Explique)

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

6. ¿Qué fundamento legal sustenta las *ratificaciones de los auditores* gubernamentales que elaboran los informes de auditoría de las instituciones estatales?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

7. ¿Qué título o calificación profesional debe tener un auditor contable, para que su informe sea eficaz como medio de prueba?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

8. ¿Cómo interpreta usted el artículo 978 del código judicial vigente?

9. ¿Conoce usted de qué trata la Ley 57 de 1º de septiembre de 1978?

---

---

---

10. Mencione una diferencia sustancial entre las auditorías internas y las externas. ¿Le parece que tienen el mismo valor probatorio?

---

---

---

---

11. ¿Conoce usted los Informes de Antecedentes de la Contraloría General de la República?    Sí\_\_\_\_    No\_\_\_\_\_

12. ¿Conoce las diferencias que existen entre el Informe de Antecedentes y el Informe de Auditoría de la Contraloría General?    Sí\_\_\_\_\_    No\_\_\_\_\_

Mencione alguna.



## ENCUESTA PARA AUDITORES

1. Lugar de trabajo:            institución gubernamental            empresa privada

2. Experiencia en auditorías:    en la empresa privada ----- (años)

En institución del gobierno ----- (años)

3. En su opinión, las auditorías operacionales son un tipo de auditoría diferente de la financiera o son una extensión de ésta?. Explique.

-----

-----

-----.

4. Le parece que las auditorías operativas y las especiales entran en la regulación de la Ley 57 de 1978 o requieren ser expresamente reglamentadas?

-----

-----

-----

-----.

5. Deduce usted de la Ley 57 de 1978, que las auditorías operativas y especiales, deben ser realizadas por un CPA?Cuál es su opinión personal?

6. Conoce usted las posibles consecuencias legales que pueden originarse de una auditoría realizada inadecuadamente?

-----  
-----  
-----.

7. Qué opina de las facultades del auditor para practicar y requerir diligencias y pruebas (testimonios, etc.) durante la auditoría, tanto privada como gubernamental?

-----  
-----  
-----  
-----.

8. Conoce usted las Normas de Auditoría Internacionales y la Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá? Mencione una de cada una:-----

-----  
-----.

9. Está de acuerdo con la adopción de tales Normas, de manera oficial y obligatoria para la República de Panamá?                      Sí

No

Explique. -----

-----

-----

-----.

10. Qué ventajas ofrece el uso de tales Normas, en su opinión?

-----

-----

-----.

11. Para auditores de la Contraloría General: Según su práctica diaria, cuál es el alcance de la participación del involucrado en una auditoría especial de irregularidades:

a). Participa desde su inicio con oportunidad de objetar actos del auditor, proponer y practicar pruebas, ampliar el marco de la auditoría?

b). Se limita a dar seguimiento a la actividad del auditor, a conocer los resultados de la investigación y aportar documentación, datos o información para esclarecer la irregularidad?

c). Su participación es posterior a la investigación y se limita a aportar datos o información para esclarecer los hechos?

d). Puede el involucrado nombrar un auditor para que dé seguimiento a la investigación de la auditoría de la Contraloría y participe en ella conjuntamente

con el auditor? Sí      No      .      Porqué?-----

-----

-----

-----

-----. Tomando como marco de referencia los puntos anteriores,  
explique su experiencia en algunas de las investigaciones en que haya  
participado (favor no aportar nombres propios.) -----

-----

-----

-----

-----

-----

-----.

12. Posee usted licencia de Contador Público Autorizado?      Sí                      No

13. Qué cualidades, en su opinión, caracterizan a un buen auditor?

Muchísimas Gracias. Su colaboración es un aporte para una tesis de Maestría titulada Eficacia Probatoria del Informe de Auditoría en el proceso penal, en la Universidad de Panamá.